
APLICABILIDADE E LIMITES DO DIREITO À NÃO AUTO-INCRIMINAÇÃO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Clara da Mota Santos

Procuradora da Fazenda Nacional.

Diretora-Regional do Centro de Altos Estudos da PGFN.

Especialista em Direito Público pela Unb.

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. Dever de colaborar com a administração tributária. 2.1. Extração Constitucional do dever de colaboração. 2.2. Normas infraconstitucionais que tratam do dever de colaboração. 3. Âmbito de proteção do direito ao silêncio. 3.1. Aplicação do direito ao silêncio em processos administrativos. 3.2. Condutas do contribuinte abrangidas pelo direito ao silêncio. 3.3. Direito ao silêncio e prova documental. 3.4. Pessoas jurídicas podem invocar o privilégio no curso do PAF? 3.5. Dever de comunicação do direito de silenciar. 4. Dever de colaboração e crimes tributários. 5. Análise da exoneração da multa agravada do §2º do art. 44 da Lei nº. 9.430/1996. 6. Conclusão.

RESUMO: A concretização de políticas públicas previstas na Constituição Federal exige o financiamento através de tributos. Deste modo, os direitos fundamentais são correlatos a um dever também fundamental de minimamente subsidiar o Estado com recursos. Uma das ferramentas do sistema tributário é o dever de colaboração do contribuinte para com a administração tributária, o qual vem expresso em diversas disposições legais. Porém, não raro, o dever de colaboração exercido no âmbito do processo administrativo fiscal colide com o direito à não auto-incriminação. Importa, com isso, que sejam estudados os contornos do princípio do *nemo tenetur se detegere*, se existe aplicabilidade deste princípio no processo fiscal e em que medida isto pode se dar.

PALAVRAS-CHAVE: Direitos fundamentais. Sistema tributário. Direito à não auto-incriminação.

ABSTRACT: The implementation of public policies provided in the Constitution requires funding through taxes. Thus, the fundamental rights are also related to a fundamental duty to subsidize the government with minimal resources. One of the tools of the tax system is the duty of collaboration, which forces the taxpayer to provide information to the authorities. This duty is expressed in various law texts. But often, the duty to cooperate exercised under the tax administrative process collides with the right against self-incrimination. It is importante, therefore, to study the contours of the principle of *nemo tenetur se detegere*, if there is applicability of this principle in the tax process and to what extent this can happen.

KEYWORDS: Fundamental rights. Tax system. Privilege against self incrimination.

INTRODUÇÃO

Em recente decisão unânime, a Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda afastou a majoração da multa de ofício imposta à contribuinte *Boiforte Frigoríficos*¹ por conta da não apresentação de esclarecimentos sobre suas atividades econômicas. Invocou-se, como fundamento para a exoneração da penalidade, o direito da empresa de não produzir prova contra si mesma.

Ao apreciar o recurso da contribuinte, o colegiado, mencionando o princípio do *nemo tenetur se detegere*, propôs uma interpretação de matriz constitucional e rechaçou especificamente a incidência do §2º do art. 44 da Lei n.º. 9.430/1996².

O caso da *Boiforte* teve início quando a Receita Federal entendeu que a empresa lhe declarara um faturamento diferente daquele informado em seus livros comerciais e nas guias de apuração de ICMS. Assim, na visão dos fiscais, a contribuinte teria procedido de modo fraudulento, já que reiteradamente informara ao Fisco do Estado de Goiás valores divergentes daqueles apresentados ao Fisco federal, terminando por recolher as contribuições do PIS e COFINS em valor equivalente a 10% do efetivamente devido.

Até esse ponto tudo havia transcorrido dentro da rotina própria desse tipo de autuação. O montante tributável já poderia ser apurado e existiam elementos indicativos de fraude, passíveis de ensejar a qualificação da multa e a remessa dos autos, ao Ministério Público, para investigação de possível infração criminal.

A particularidade do feito surgiu no momento em que, não satisfeita com a análise dos livros obrigatórios e dos documentos disponibilizados, a fiscalização intimou a contribuinte para que prestasse esclarecimentos adicionais sobre sua conduta. Uma vez não atendida a intimação, o lançamento tributário, em vez de tão-somente cominar a

1 Trata-se do acórdão n.º. 204-02032, de 05.12.2006, relatado pela Conselheira Nayra Bastos Manatta. Cf. processo n.º. 10746.001098/2005-75; recurso voluntário n.º. 135943.

2 Lei 9.430/1996, art. 44: “Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; [...] § 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º. 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis; §2º. Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o §1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: I - prestar esclarecimentos; II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei”.

multa de 150%, em decorrência da fraude, findou por agravá-la para o patamar de 225%, com respaldo legal no aludido §2º do art. 44 da Lei n.º. 9.430/1996.

Muito embora os contribuintes e responsáveis, por força de alguns preceitos insertos na legislação, tenham o dever de colaborar com a administração tributária, e essa participação seja essencial para a coleta de recursos, o colegiado não considerou a obrigação de colaborar como preponderante em relação à garantia da empresa de não se auto-incriminar.

O precedente conferiu a uma pessoa jurídica, dentro de um processo administrativo fiscal, o direito fundamental à não auto-incriminação, chancelando a conduta de deixar de apresentar esclarecimentos em via escrita.

A decisão pode ser seccionada em dois blocos principais de investigação. Em primeiro lugar, há que se pesquisar se o direito de não produzir prova contra si mesmo possui esse contorno que lhe foi conferido. O segundo ponto nodal consiste em perscrutar o acerto ou erro do julgamento quando afastou a majoração da multa de ofício.

Considerando que o Estado optou pela criminalização de alguns ilícitos fiscais e que de pouca ou nenhuma valia é o interrogatório em ação penal para apuração de crime tributário, se a documentação relevante já tiver sido toda angariada na esfera administrativa, não podem ser ignoradas as conseqüências da conexão direta entre o processo fiscal e a ação penal porventura subsequente, no que tange, acima de tudo, à aplicação dos direitos e garantias fundamentais. É dizer, em alguma medida, dentro do padrão atual, há que se manifestar a proteção do indivíduo talvez futuramente sujeito a uma investigação criminal. Porém, a aplicação irrefletida do *nemo tenetur se detegere* pode obstaculizar em demasia a atividade da administração tributária.

Entre o essencial dever de colaboração e os direitos fundamentais do indivíduo, este estudo buscará compreender qual o equilíbrio possível.

Numa perspectiva macro, vê-se que o tema proposto tem relação com o debate sobre a prevalência de interesses públicos sobre privados e vice-versa. Há uma tensão entre o âmbito público, que demanda recursos e precisa de informações e subsídios para isso, e o âmbito privado que, em princípio, não tolera grandes invasões no seu patrimônio e no campo de suas liberdades mais caras.

Feitas essas considerações, dentro da brevidade inerente a um artigo e tomando como ponto de partida a decisão da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, o mote precípuo deste trabalho

será, em resumo, o escrutínio do âmbito de proteção do direito de não produzir prova contra si mesmo em face das práticas do processo fiscal e da proporcionalidade do agravamento da multa de ofício. Pesquisar-se-á em que termos pode haver a interseção entre a garantia e o processo fiscal e se a interseção proposta pelo Conselho de Contribuintes foi adequada.

No primeiro segmento deste artigo, tratar-se-á do dever de colaboração para com a administração tributária, destrinchando-se quais são as obrigações do indivíduo ou da pessoa jurídica neste campo. Em seguida, ainda na etapa de fixação de premissas, discorrer-se-á sobre o âmbito de proteção do direito à não auto-incriminação, elucidando quais as condutas abarcadas pela norma constitucional que são oponíveis pelo contribuinte dentro da relação fiscal e algumas conseqüências dessa eventual oposição.

No terceiro momento, estudar-se-á se a incidência do direito ao silêncio pode acarretar a imputação de crime tributário. E, por fim, será empreendida análise sobre o acerto ou erro do Conselho de Contribuintes no afastamento da multa agravada cominada à empresa *Boiforte Frigoríficos*.

1 DEVER DE COLABORAR COM A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Cumprido, neste momento, detalhar o fundamento constitucional de onde se extrai o dever de colaborar com a administração tributária e quais os dispositivos legais que impõem tal obrigação.

1.1 EXTRAÇÃO CONSTITUCIONAL DO DEVER DE COLABORAÇÃO

Em verdade, o substrato constitucional do dever de colaboração advém da própria instituição de um sistema tributário. Segundo Alejandro C. Altamirano, tal dever é inerente à função de verificação e fiscalização do cumprimento da obrigação tributária³.

A existência do Estado pressupõe a arrecadação de recursos financeiros suficientes à sua corporificação e à materialização dos fins a que se destina. Desse modo, considerando que, no sistema capitalista

3 Esse autor pontua ainda que o contribuinte, ao ser chamado a colaborar com o sustento das demandas públicas – que é a obrigação tributária material ou substancial – tem também outra carga que é a obrigação instrumental ou formal – que se encontra indissociavelmente unida à obrigação anterior. [ALTAMIRANO, Alejandro C., *El deber de colaboración. Fundamento, alcance, validez y legitimidad. Mar del Plata: actualidad impositiva*, 2007. Disponível na Internet em: <<http://www.actualidadimpositiva.com/especiales/jornadas07/dr.alejandroAltamirano.htm>>. Acesso em 01 set. 2008.

de livre-iniciativa, o exercício da atividade econômica diretamente pelo poder público constitui exceção, as necessidades financeiras estatais são saciadas, em maior parte, pela instituição de tributos⁴.

Cumpra-se notar que tanto os direitos individuais quanto os sociais acarretam um custo financeiro para o Estado. A sua concretização não deixa de ser, em alguma medida, dispendiosa. Por trás dessa necessidade de arrecadação que se encontra em permanente tensão com garantias individuais, pairam direitos da coletividade a serem atendidos.

Então, não se pode dizer que todo e qualquer direito individual goza de incontestável primazia num hipotético confronto em relação ao dever de colaboração para com a administração tributária. Isso se deve à circunstância de que o dever de colaboração é uma face operacional que ajuda a tornar efetiva a estrutura do Estado e a sua sustentação via tributos.

Como não existe relação de hierarquia pré-estabelecida, em situações de oposição, ante a invocação de algum direito fundamental, o dever de colaboração não cede necessariamente o seu espaço. Afinal, a perspectiva individual não é absoluta e, conforme noção elaborada por José Casalta Nabais, não existem direitos fundamentais isolados de deveres também fundamentais.

Esmiçando a dialética entre direitos e deveres fundamentais, Nabais construiu o conceito de dever fundamental de pagar impostos. Este autor situou os deveres fundamentais como categoria integrante da matéria dos direitos fundamentais, que polariza todo o estatuto-constitucional, pois o indivíduo, no seu dizer, há de ser entendido como livre e responsável⁵.

Ao se trabalhar com a possibilidade teórica de deveres fundamentais e de que não há uma prevalência apriorística entre os bens constitucionais em questão, o ponto sensível consiste em equacionar o respeito aos direitos fundamentais e uma arrecadação eficiente e satisfatória para atender a demanda por prestações estatais positivas. Constituições que contemplam um amplo rol de direitos sociais demandam mais recursos e um Estado amplificado. Todavia, como pontua Raquel Machado⁶, essa necessidade não deve implicar no aniquilamento das garantias do contribuinte.

4 Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 20. ed. Malheiros, 2002. p. 36.

5 Cf. NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 673.

6 Em um trecho, a Raquel Machado admite a idéia de que todo direito tem um preço, mas não se mostra conformada com arcar com qualquer preço: "Pode-se afirmar que no Estado social a liberdade, com todos os direitos que lhe são próprios tem um preço, mas que, evidentemente, tal preço não há de consistir na

Alejandro C. Altamirano também se pronuncia sobre a dupla via de direitos e deveres que permeia a relação entre Fisco e contribuinte⁷:

[...] cabe afirmar que ambas as partes da obrigação jurídico-tributária têm direitos e deveres. Se trata de uma via de duplo sentido: o contribuinte deve colaborar e cumprir com uma série de obrigações formais e o Estado deve respeitar os direitos do contribuinte ao pedir informações. Toda anomalia nessas funções equidistantes (direitos e deveres) deve contar com uma correlata resposta por parte do Direito.

Assim, o dever de colaboração é inerente ao próprio sistema de tributação, não se podendo olvidar que a Constituição Federal tratou expressamente a administração tributária como componente essencial ao funcionamento do Estado, conferindo-lhe até mesmo recursos prioritários, conforme prevê o inciso XXII, do seu art. 37.

1.2 NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS QUE TRATAM DO DEVER DE COLABORAÇÃO

No que pertine às normas específicas que moldam o dever de colaboração no ordenamento brasileiro, existem regras infraconstitucionais que se voltam ao aparelhamento e à instituição de prerrogativas para a administração tributária, algumas das quais são de especial relevância para a análise da aplicabilidade dos direitos fundamentais de defesa no processo fiscal.

Cogita-se no §2º do art. 113 do Código Tributário Nacional de norma geral sobre obrigações acessórias. O dispositivo em questão menciona que o objeto dessas obrigações é o cumprimento de prestações positivas ou negativas, previstas na legislação tributária, no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos. Pode-se colher como amostra de obrigação acessória o dever do contribuinte de apresentar, periodicamente, declarações sobre suas atividades, como a DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais).

própria supressão dessa liberdade". MACHADO, Raquel. *Interesse Público e Direitos do Contribuinte*, São Paulo: Dialética, 2007. p. 61.

7 Cf. ALTAMIRANO, Alejandro C., op. cit. p. 1. [...]cabe afirmar que ambas partes de la obligación jurídico-tributaria tienen derechos y deberes. Se trata de una vía de doble sentido: el contribuyente debe colaborar y cumplir con una serie de obligaciones formales y el Estado debe respetar los derechos del contribuyente en esa petición de información. Toda anomalía en esas funciones equidistantes (derechos y deberes) debe contar con la correlativa respuesta por parte del Derecho].

Além disso, o art. 195 do mesmo CTN estatui que, para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los. Esse preceito configura um permissivo geral para a investigação fiscal, pregando, até mesmo, a “exclusão” da incidência de normas que se ponham em rota de colisão com os seus objetivos.

Usualmente, a falta de colaboração do contribuinte, impedindo que o fiscal ingresse em seu estabelecimento ou examine os livros obrigatórios, é alcunhada pela expressão “embaraço à fiscalização”⁸. A citada multa do §2º do art. 44 da Lei nº. 9.430/1996, que foi rechaçada pelo Conselho de Contribuintes no julgamento do caso *Boiforte Frigoríficos*, traduz a penalização de uma hipótese geral de embaraço por falta de apresentação de esclarecimentos e documentação.

Consoante antecipado, o §2º do art. 44 da Lei nº. 9.430/1996 determina que sejam majoradas as multas previstas nos incisos I e II do próprio art. 44, na hipótese de não atendimento, pelo sujeito passivo, no prazo assinalado, de intimação para prestar esclarecimentos, apresentar arquivos ou sistemas ou documentos magnéticos.

Portanto, o contribuinte que, aos olhos da Receita Federal do Brasil, pratica conduta com evidente intuito de fraude, nos moldes previstos no inciso II, do art. 44 da Lei nº. 9.430/96, em tese cometendo crime e impondo à autoridade fiscal que represente ao Ministério Público, tem a multa tributária aumentada de 150% para 225%, por não prestar esclarecimentos ou não apresentar os documentos adicionais solicitados.

Na seara penal, por sua vez, constam algumas figuras típicas que incriminam a falta de colaboração do contribuinte. Assim, tem-se, *v.g.*, o inciso I, do art. 2º da Lei nº. 8.137/1990, que caracteriza como crime a conduta de “fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo”.

Sem embargo da existência de todas essas normas, o dever de colaboração do contribuinte não é ilimitado e não desobriga o Fisco de produzir as provas necessárias às suas conclusões. Helenilson Cunha Pontes registra, nessa linha, que o dever de colaboração do indivíduo

8 Figuram ainda na legislação diversas multas regulamentares que sancionam, de forma apartada para cada tributo, o embaraço à fiscalização.

não está em conflito com o dever de prova da fiscalização, mas apenas em eventual oposição⁹.

Esse é um panorama dos dispositivos que impõem o dever de informação e colaboração por parte do indivíduo. Se, de um lado, o dever é essencial, pois não se teria como operacionalizar um sistema de tributação sem algum tipo de participação dos envolvidos, de outro, ele pode confrontar-se seriamente com direitos individuais, como o direito de não produzir prova contra si mesmo. O conflito não comporta uma solução tão fácil, haja vista que o sistema tributário nacional e, conseqüentemente, o dever de colaboração para com o Fisco, têm raízes na Constituição Federal.

2 ÂMBITO DE PROTEÇÃO DO DIREITO AO SILÊNCIO

Não é possível concluir se - e em que termos - o princípio do *nemo tenetur se detegere* pode ser exercitado no processo administrativo fiscal, sem atentar para alguns questionamentos surgidos a partir da decisão do caso *Boiforte Frigoríficos*, a saber: i) a garantia está ou não restrita ao processo penal; ii) se estende à apresentação de documentos ou apenas aos esclarecimentos testemunhais; iii) alcança exclusivamente os documentos públicos ou também os privados; iv) pode ou não ser oposta por pessoas jurídicas. Enfim, esses são os alicerces que precisam ser erigidos para a compreensão do tópico.

2.1 APLICAÇÃO DO DIREITO AO SILÊNCIO EM PROCESSOS ADMINISTRATIVOS

Os indícios históricos mais sólidos sobre a aplicação do princípio do *nemo tenetur se detegere* remontam ao período do Iluminismo¹⁰. Porém, a despeito do marco temporal relativamente longínquo, o caminho de afirmação desse direito fundamental de defesa, não raro, apresenta-se entremeado por alguns percalços¹¹. Basta ver que novas situações¹²

9 Cf. PONTES, Helenilson Cunha. O Direito ao Silêncio no Direito Tributário. p. 89. In: FISCHER, Otávio Campos (org.), *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 81-93.

10 Cf. QUEIJO, Maria Elizabeth. *O direito de não produzir prova contra si mesmo*. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 08.

11 No julgamento do HC 78.708/SP, de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, o STF asseverou que "o direito à informação da faculdade de manter-se silente ganhou dignidade constitucional - [...] porque instrumento insubstituível da eficácia real da vetusta garantia contra a auto-incriminação - *nemo tenetur procedere se ipsum, quia nemo tenere detegere turpitudinem suam* -, que a persistência planetária dos abusos policiais não deixa de perder a atualidade".

12 Uma das conseqüências dos ataques terroristas de setembro de 2001 foi o ressurgimento do debate sobre a tortura como método de obtenção de confissões. Denunciou-se, à época, os rumores na mídia sobre

trazem de volta à tona a polêmica em torno do limite para a colaboração do indivíduo em investigações conduzidas pelo Estado.

Como a discussão ainda se mostra pulsante, sem fugir da perspectiva do processo fiscal, é preciso definir o âmbito de proteção¹³ da garantia encartada no inciso LXIII, do art. 5º da Constituição Federal e no art. 8º do Pacto de São José da Costa Rica.

Uma investigação teórica profunda sobre direitos fundamentais, que enveredasse por todas as variáveis do que se entende por “âmbito de proteção”, seguramente extrapolaria os contornos desse trabalho específico sobre o direito à não auto-incriminação. Então, apenas para situar o leitor, explicita-se a adoção de um conceito mais simplificado, de acordo com o qual “âmbito de proteção é aquela parcela da realidade que o constituinte houve por bem definir como objeto de proteção especial”¹⁴.

Na busca pelo âmbito de proteção do direito ao silêncio, serão simultaneamente cotejados os bens protegidos, as formas de intervenção e as restrições, pois, como acentua Gilmar Mendes, “na dimensão dos direitos de defesa, âmbito de proteção dos direitos individuais e restrições a esses direitos são conceitos correlatos”¹⁵.

Muito embora o texto constitucional¹⁶ apenas mencione que o “preso” possui o direito de “permanecer calado”, a amplitude que a

a necessidade de utilização da tortura. [POTTER, Henry. *Now the talk is about bringing back torture*. Londres: The Observer, 2001. Disponível em: <<http://www.guardian.co.uk/world/2001/nov/11/afghanistan.humanrights>>. Acesso em: 13 abr. 2008. No Brasil, o debate sobre o privilégio contra a auto-incriminação foi reacendido com o recrudescimento da utilização de bafômetros na fiscalização do cumprimento da Lei nº. 11.705, de 19 de junho de 2008.

13 Robert Alexy trabalha com os conceitos de âmbito de proteção em sentido amplo e estrito. O âmbito de proteção em sentido estrito abrangeria somente o bem protegido, sendo que o autor define bens protegidos como “ações, características ou situações, ou ainda posições de direito ordinário, que não podem ser afetadas ou eliminadas”. O âmbito de proteção em sentido amplo, de outra parte, “abrange tudo aquilo que é *prima facie* proibido”. O autor, então, arremata: “Entre esse conceito amplo de âmbito de proteção e o conceito de suporte fático composto pelo bem protegido e pela intervenção há uma congruência de conteúdos. Ambos os conceitos de âmbito de proteção têm a sua justificação”. [ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*, Trad. Virgílio Afonso da Silva, São Paulo: Malheiros, 2008. p. 302-307.

14 Cf. HESSE, Konrad. *Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, 20. ed. Heidelberg, 1995, p. 18, n. 46, *apud* MENDES, Gilmar. *Curso de Direito Constitucional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 294-295.

15 O autor complementa que “não raro, a definição do âmbito de proteção de certo direito depende de uma interpretação sistemática, abrangente de outros direitos e disposições constitucionais. Muitas vezes, a definição do âmbito de proteção somente há de ser obtida em confronto com eventual restrição a esse direito. [Idem. p. 295-296].

16 Art. 5º, LXIII da CF: “O preso será informado de seus direitos, entre os quais o de permanecer calado, sendo-lhe assegurada a assistência da família e de advogado”.

doutrina e jurisprudência vêm conferindo a esta cláusula supera o simples direito de o indivíduo encarcerado manter-se silente em interrogatório travado no curso de processo criminal¹⁷. Existindo o risco de imputação penal, resguarda-se, antes de tudo, a sua liberdade moral de decidir se coopera ou não com as autoridades públicas¹⁸. É oportuno enfatizar que, neste trabalho, tomar-se-á a expressão autoridade pública em sentido extensivo¹⁹, de forma a que nela estejam compreendidos os agentes dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário²⁰.

Assim, muito mais do que o direito de se calar, o que o princípio do *nemo tenetur se detegere* atualmente consagra é o direito de o indivíduo não ser obrigado a participar ativamente da produção de provas que lhe auto-incriminem. A garantia permite a opção por assumir uma postura ativa ou passiva diante da perseguição estatal.

O privilégio contra a auto-incriminação deriva diretamente dos direitos à ampla defesa, presunção da inocência e devido processo legal²¹. Essa conexão principiológica serve para estabelecer um primeiro marco, pois se a ampla defesa, o devido processo legal e o contraditório são aplicáveis aos processos administrativos comuns²², e, com mais ênfase, aos de cunho disciplinar ou restritivos da esfera do particular, não se erige óbice à sua incidência no processo administrativo fiscal (PAF). É dizer, o fato de não existir norma específica que possibilite a alegação do princípio do *nemo tenetur se detegere* na seara fiscal não desnatura a circunstância de que, enquanto processo administrativo, o PAF já estaria,

17 O STF, no julgamento do HC nº. 83.960/RS, em 14.06.2005, fixou uma posição aberta, no sentido de que é “assente a jurisprudência do Tribunal em que o comportamento do réu durante o processo, na tentativa de defender-se, não se presta a agravar-lhe a pena”. Em outras oportunidades, reconheceu a extensão do privilégio contra a auto-incriminação à recusa em provas sem cunho testemunhal, a exemplo do fornecimento de padrões gráficos, conforme HC nº. 77.135/SP, de 08.09.1998.

18 Cf. QUEIJO, Maria Elizabeth. Op. cit. p. 422.

19 Nesse sentido, veja-se o HC nº. 79.244/DF, de 23/02/2000, no qual o STF decidiu que “a garantia contra a auto-incriminação se estende a qualquer indagação por autoridade pública de cuja resposta possa advir à imputação ao declarante da prática de crime, ainda que em procedimento e foro diversos”.

20 Segundo Maria Elizabeth Queijo, o direito ao silêncio deve ser reconhecido a todos indistintamente sempre que possa haver auto-incriminação em declarações perante qualquer dos três poderes. Assim, sintetiza que o direito de não produzir prova contra si mesmo tem lugar sempre que o indivíduo possa se auto-incriminar em depoimento ou declaração prestada perante autoridade. [QUEIJO, Maria Elizabeth. Op. cit. p. 197 e 425].

21 Guilherme de Souza Nucci salienta que, após a edição da Lei nº. 10.792/2003, torna-se claro o acolhimento do direito ao silêncio como manifestação e realização da ampla defesa. NUCCI, Guilherme de Souza. *Manual de Processo e Execução Penal*, São Paulo: RT, 2005, p. 391.

22 Cf. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 13 ed., São Paulo: Atlas, 2001, p. 501.

de uma forma ou de outra, por conta do art. 5º, LV, da Constituição Federal, adstrito à observância desses princípios enunciados²³.

O Supremo Tribunal Federal também vem se coadunando com essa tendência de que o direito ao silêncio pode ser exercido fora do âmbito judicial, tendo igual aplicabilidade em processos administrativos²⁴.

Acolhe-se essa posição de que a garantia do *nemo tenetur se detegere* não tem sua incidência confinada no processo penal. Logo, estende-se aos processos conduzidos por autoridades públicas em geral. Sustentar que a garantia somente pode ser invocada após a apresentação de uma acusação penal formal ocasionaria o seu esvaziamento, sobretudo, como já dito, no que tange a crimes com as peculiaridades dos tributários, cujo conjunto probatório é eminentemente documental e, em grande parte, colhido fora da esfera judicial.

Nesse ponto, além de acertada, a postura da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes de empregar o direito ao silêncio em processo administrativo representa um avanço em termos de aplicação prática da garantia num campo em que ainda é tímida a sua inserção.

2.2 CONDUTAS ABRANGIDAS PELO DIREITO À NÃO AUTO-INCRIMINAÇÃO

Uma vez fixado que o indivíduo pode valer-se do direito ao silêncio em processo administrativo fiscal, a conformação do âmbito de proteção da garantia exige ainda que sejam especificamente delimitadas as condutas por ela abrangidas.

A definição preliminar de privilégio contra a auto-incriminação, explicitada linhas acima, levou em conta a possibilidade de o acusado se negar a participar ativamente da produção de provas que possam lhe incriminar. Este critério de atividade ou passividade em relação ao meio de prova é também o ponto distintivo que será invocado para se continuar a fixar o seu raio de abrangência.

Segundo Theodomiro Dias Neto, o direito à não auto-incriminação assegura que o indivíduo não seja convertido em meio ativo de prova contra si próprio. Contudo, o autor pondera que esta diferenciação entre condutas ativas e passivas nem sempre é de fácil percepção. Assim, a seu ver, o imputado poderia ser coagido a submeter-se a um exame de sangue, mas não seria obrigado a cooperar com o teste do bafômetro,

23 Ingo Wolfgang Sarlet enuncia que, "em se tratando de direitos de defesa, a lei não se revela absolutamente indispensável à fruição do direito". SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. 7ª. ed., rev., atual. e ampl., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 293.

24 Cf. HC nº. 79.244/DF.

visto que, neste último caso, estaria atuando ativamente para a sua incriminação²⁵.

Maria Elizabeth Queijo não diverge essencialmente dessa posição e, ao cuidar das provas produzidas com a cooperação do acusado, que não acarretam intervenção corporal, aduz que elas podem ser determinadas pela autoridade policial ou judiciária, mesmo sem o consentimento do acusado, desde que impliquem apenas colaboração passiva deste²⁶.

Outro que fornece uma contribuição na tentativa de elucidar o que está dentro do âmbito de proteção do direito ao silêncio é Alberto Sanz Díaz-Palacios. Este autor propõe uma divisão entre as provas que dependem da vontade do indivíduo para existir e as que independem. Extraíndo elementos de julgamento do Tribunal Europeu dos Direitos Humanos, proferido no caso *Saunders vs. Reino Unido*, de 17 de dezembro de 1996, Díaz-Palacios prega que o direito de não produzir prova contra si mesmo não se estende às provas que existam independentemente da vontade do acusado, como amostras de sangue ou urina, por exemplo²⁷. Aplicada sua lição ao processo fiscal, apenas estariam abarcadas pelo princípio do *nemo tenetur se detegere* as manifestações orais e escritas (esclarecimentos) do sujeito passivo e não as documentais²⁸.

Para os propósitos desse estudo, toma-se como ponto de partida, para a fixação do âmbito de proteção do direito à não auto-incriminação, uma concepção que mescla as idéias desses três autores, de sorte que a garantia incida sobre as provas que dependem do indivíduo para serem produzidas e, além disso, vede a imposição da prática de comportamentos ativos incriminadores. Por outro lado, as condutas que traduzam mera tolerância ou postura nitidamente passiva do investigado não estariam amparadas pelo privilégio.

Não se nega, porém, que existem dificuldades para definir, no caso concreto, o que é conduta ativa ou passiva em relação à investigação e não se deixa de ter alguma preocupação com o engessamento da atividade de colheita de provas.

É tênue a fronteira entre posições ativas e passivas, e, o que é mais problemático ainda, quase todas as provas demandam, em maior

25 Cf. DIAS NETO, Theodomiro. O direito ao silêncio: tratamento nos direitos alemão e norte-americano. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, ano 05, nº. 19. p. 185.

26 QUEIJO, op. cit. p. 364.

27 DÍAZ-PALACIOS, Alberto Sanz. El Derecho a no declarar contra sí mismo. Conferencia presentada no Curso de Pós-graduação em Direito "El control Tributario: Prerrogativas de la Administración y derechos del contribuyente". Toledo: Universidad de Castilla-La Mancha., 2003. Disponível em: <<http://www.uclm.es/cief/Doctrina/derechoanodeclarar.pdf>>. Acesso em: 01 set. 2008.

28 *Ibid.* p. 24.

ou menor alcance, algum traço de atividade. Ou seja, pouco ou nada sobraria que não fosse suscetível a um veto pela aplicação direito ao silêncio. Há, por exemplo, uma mínima postura ativa na qualificação do interrogatório e no reconhecimento de pessoas, e estas condutas, majoritariamente, não são vistas como albergadas pelo privilégio contra a auto-incriminação. Assim, o uso intransigente desse critério de atividade-passividade como única medida válida para apontar se uma conduta está ou não contemplada pelo direito ao silêncio pode conduzir a uma investigação com zero de cooperação por parte do indivíduo.

A questão é que, embora não esteja a salvo de críticas, essa distinção calcada na dicotomia entre condutas ativas e passivas parece fixar um caminho mais lógico e sistemático para a resolução do problema. Entretanto, sob nenhuma hipótese, deve ser vista como critério isolado e absoluto para demarcar o que se insere no âmbito de proteção do direito de não produzir prova contra si mesmo.

Não existe uma fórmula fria que, em todas as situações postas, consiga julgar com irretocável precisão se uma conduta é ativa ou passiva, ou seja, se está ou não abrangida pelo direito de não produzir prova contra si mesmo, sobretudo se, como dito, todas as condutas apresentam um toque de atividade. Como sempre serão necessárias interpretações e ajustes, a delimitação do âmbito de proteção desse direito fundamental deve ser iluminada por dois critérios de refinamento: os princípios da proporcionalidade e da dignidade da pessoa humana.

O princípio da proporcionalidade promove uma sintonia fina ao demonstrar que é indevido o descarte de uma prova, sob alegação do direito à não auto-incriminação, ante qualquer ínfimo traço de atividade do indivíduo na sua produção. A proporcionalidade determina, portanto, que o *discrîmen* entre uma conduta ativa ou passiva não seja segmentado e estanque, mas sim uma compreensão dos aspectos que, como um todo, preponderam e sobressaem em relação à prova. Enquanto na resposta a inquirições prevalece, com clareza, uma atividade; no caso de requisições de documentos, parece ocorrer a mera tolerância, ganhando mais vulto a passividade.

N'outro giro, existem provas que, mesmo traduzindo primordialmente uma conduta passiva, afrontam o direito de não produzir prova contra si mesmo por atingirem a dignidade da pessoa humana. Ainda que o indivíduo não pratique nenhuma ação, não pode ser admitida, *v.g.*, uma prova que dependa de intervenção corporal forçada e degradante.

Eugênio Pacelli de Oliveira é um autor que adota a dignidade da pessoa humana e a integridade corporal e mental do investigado

como maiores balizas para o exame da incidência do direito à não auto-incriminação, ao invés de tão-somente polarizar o tema entre condutas ativas e passivas. Assim, o processualista não vê obstáculo, por exemplo, ao fornecimento de padrões gráficos, pois, segundo adverte, caso prevalecesse a rejeição a todo e qualquer comportamento ativo, não se admitiria sequer a diligência de reconhecimento de pessoas²⁹.

Diante das complexas variáveis que influem na interpretação do alcance do direito à não auto-incriminação, há que se ter em mente que a tentativa de encontrar o âmbito de proteção dessa garantia não pode se limitar apenas à compreensão do art. 5º, LXIII, da Constituição Federal, demandando o cotejo de outros princípios e dispositivos constitucionais.

Enfim, para definir se uma conduta está ou não incluída no âmbito de proteção do direito à não auto-incriminação, há que se examinar se ela se origina preponderantemente de um comportamento ativo ou passivo do sujeito em relação à produção da prova, ou seja, se o elemento probatório seria igualmente produzido à revelia da vontade do indivíduo, sendo certo que tal apreciação deve ser pautada pelos princípios da proporcionalidade e da dignidade da pessoa humana, eanquanto critérios de sintonia fina.

2.3 DIREITO AO SILÊNCIO E PROVA DOCUMENTAL

No precedente da *Boiforte Frigoríficos*, o Conselho de Contribuintes validou o acesso da fiscalização aos documentos contábeis da empresa, mas não permitiu a cominação de sanção pela não apresentação de esclarecimentos sobre as práticas adotadas. Houve, com isso, um tratamento especial para os esclarecimentos em comparação com as evidências documentais.

A primeira e mais clássica visualização do direito à não auto-incriminação é a do silêncio em interrogatórios, isto é, a da impossibilidade de coerção para a produção de testemunho auto-incriminador. No particular, a Suprema Corte Norte-Americana já afirmou, em posição restritiva, que o *privilege against self incrimination* incide apenas sobre a prova que ostenta caráter testemunhal³⁰.

29 Cf. OLIVEIRA, Eugênio Pacelli de. *Curso de Processo Penal*, Belo Horizonte: Del Rey, 2002. p. 305.

30 Cf. COPOLLO, George; MCCARTHY, Kevin E. *Privilege Against self incrimination in the production of documents*, OLR Research Report, de 07.04.2004. Disponível em: <<http://www.cga.ct.gov/2004/rpt/2004-R-0325.htm>>. Acesso em 20 mai 2008. Nesse sentido, Maria Elizabeth Queijo também complementa: “Enfim, a regra, no direito norte-americano, é que o *privilege against self incrimination* não se estende a provas que não envolvam compulsão de ordem testemunhal”. QUEIJO, op. cit. p. 304.

Como na seara tributária não existe a praxe de convocações para a tomada de depoimentos orais³¹, o que se cogita, precipuamente, tanto no art. 195 do Código Tributário Nacional quanto no § 2º do art. 44 da Lei nº. 9.430/96, é da intimação para a apresentação de esclarecimentos escritos e de evidências documentais.

A adoção do ponto de vista de que o *nemo tenetur se detegere* incide no PAF conduz à conclusão de que a recusa em prestar esclarecimentos está inserida no âmbito de proteção da garantia, pois, mesmo que sejam apresentados em via escrita, os esclarecimentos correspondem a uma participação ativa e seguem a lógica própria da feição primária do direito enfocado. Admitir a incidência do privilégio equivale a autorizar o contribuinte a não responder a perguntas que o constroem a uma auto-acusação, sejam elas formuladas em meio escrito ou oral.

Quando relevou o descumprimento da intimação para prestar esclarecimentos escritos e, a um só tempo, tratou o acesso aos documentos em geral de forma diversa, o precedente da *Boiforte Frigoríficos* promoveu uma boa abordagem do tema, uma vez que a prova documental propriamente dita envolve uma análise diferenciada.

Embora alguns sustentem que esse tipo de prova demanda a cooperação do indivíduo pela sua simples entrega às autoridades³², percebe-se que essa afirmação não pode ser aplicada sem maiores reservas. A rigor, nem toda colheita de prova documental envolve colaboração para efetivar-se, exigindo, quando muito, a mera tolerância.

Decerto, o indivíduo não poderá ser compelido a criar um documento auto-incriminador para atender a uma intimação e nem a testemunhar sobre a existência de documentos desconhecidos por parte das autoridades públicas, porquanto a postura ativa, nessas hipóteses, é incontestável.

Foi isso que entendeu a Suprema Corte norte-americana quando, no caso *U.S. v. Hubbell* [530 U.S. 27 (2000)], abriu uma brecha em relação à orientação anteriormente firmada no precedente *Fisher v. U.S.* [425 U.S. 391 (1976)]³³. Enquanto em *Fisher*, a Corte estabeleceu uma interpretação bastante restrita do

31 Luciano AMARO preleciona que o princípio documental informa o procedimento fiscal. AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 11 ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 482.

32 Cf. QUEIJO, op. cit. p. 261.

33 Cf. DEVRIES, Delwyn D.; FISHER, Bruce D. Limits of documentary privilege against self-incrimination. *CPA Journal*. Accountant's Liability. Knoxville: abril, 2003. Disponível em: <<http://www.nysscpa.org/cpajournal/2003/0403/dept/d046203.htm>>.

privilégio, firmando sua inaplicabilidade às evidências documentais, ao examinar o caso *Hubbel*, aduziu que a garantia cobria as situações em que a acusação não sabia da existência do documento³⁴, pois isto equivaleria a obrigar o indivíduo a testemunhar sobre a existência, custódia e autenticidade do mesmo.

Dessa forma, no que tange aos documentos privados ou de manutenção facultativa, tem-se que o direito de não produzir prova contra si mesmo pode ser invocado, no caso concreto, se o contribuinte for compelido a produzir um documento que não existe ou a testemunhar sobre a existência de evidência documental desconhecida por parte da fiscalização, tal qual um contrato ignorado, por exemplo.

Em geral, contudo, não se reputa que a entrega de documentos requeridos pela fiscalização esteja sob o manto do privilégio contra a auto-incriminação. Opinião esta que é compartilhada pelo Tribunal Constitucional da Espanha, que não reconhece a proteção da garantia para os documentos requeridos coercitivamente pela administração tributária, consoante informa Alberto Sanes Díaz-Palacios³⁵.

Claro que, em sendo detectados abusos, deve haver controle judicial e ser reconhecida a imprestabilidade da prova para lastrear a ação penal, conforme se explicitará mais adiante.

Por outro lado, importa observar que é estreme de dúvidas que os documentos cuja manutenção e publicidade são obrigadas por lei não estão protegidos por sigilo decorrente do direito à não auto-incriminação. Assim ocorre com os registros contábeis da empresa, livros comerciais e fiscais, etc. A organização e disponibilização destes documentos são atitudes essenciais para uma prática corporativa saudável, visto que eles traduzem o desenho elementar da pessoa jurídica.

É possível traçar o seguinte paralelo: esses livros e documentos obrigatórios, juntamente com o estatuto ou contrato social, estão para as pessoas jurídicas assim como a identificação civil está para as pessoas físicas. Explica-se. A noção de empresa envolve necessariamente algum grau de função social e de publicização, de sorte que as corporações, cada vez mais, estão inseridas na comunidade de forma transparente, estando sujeitas, em algumas modalidades de negócio, a farta regulação. Uma parcela de privacidade deve ser abdicada para que a coletividade, composta por consumidores, investidores, governo, etc., saiba o que a empresa é e minimamente o que nela ocorre.

34 Cf. COPOLLO, George; MCCARTHY, Kevin E op. cit. p. 1.

35 Cf. DÍAZ-PALACIOS, op. cit. p. 24.

É razoável exigir, portanto, o dever de escrituração, dentre outros congêneres. E do mesmo modo que o privilégio contra a auto-incriminação não garante que o indivíduo deixe de se identificar, não autoriza que a empresa deixe de manter esses dados e de permitir acesso a esses básicos elementos da sua configuração³⁶.

Não se está a defender que a formatação da garantia seja relegada à legislação ordinária, porém, dentro do critério adotado, não se verifica ação ou atividade relevante por parte do contribuinte ao permitir o acesso da fiscalização a esses documentos obrigatórios.

Em decisão relatada pelo Ministro Ricardo Lewandowski³⁷, a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal veio ao encontro da linha de argumentação ora esboçada e definiu que um prefeito não poderia alegar o privilégio contra a auto-incriminação para o fim de negar acesso a documentos públicos, pertencentes à municipalidade, que estavam em sua custódia. Atente-se para o fato de que a Corte não pregou que a garantia não se estende à entrega de documentos em geral, ou, mesmo aos privados, cingindo-se a assentar que os documentos públicos não podem ser sonegados sob a argüição do privilégio.

Por derradeiro, importa fazer menção ao entendimento de Fábio Ulhoa Coelho sobre o cotejo entre o art. 195 do CTN e o sigilo que reveste os livros comerciais. Segundo o autor, os livros comerciais gozam de sigilo e não podem ser exibidos fora das hipóteses legais. Entretanto, tal sigilo não se opõe às autoridades fiscais, em conformidade com o que dispõem os artigos 195 do CTN e 1.193 do Código Civil Brasileiro³⁸.

Quanto às principais condutas de colaboração do processo fiscal, quais sejam esclarecimentos e apresentação de documentação, conclui-se que os esclarecimentos inserem-se no âmbito de proteção do direito de não produzir prova contra si mesmo, enquanto a entrega de documentação apenas se reveste de acolhida em situações excepcionais em que seja imposta a criação de novo documento ou o testemunho sobre a existência de documento desconhecido pelas autoridades. Já no caso de documentos cuja manutenção, por parte do contribuinte, é obrigatória por força de lei, a fiscalização possui amplo acesso aos elementos de prova.

36 Maria Elizabeth QUELJO entende que o direito de não produzir prova contra si mesmo não afasta o dever de identificação no interrogatório em ação penal. Cf. op. cit. p. 201.

37 Cf. STF, HC 93.829-9/BA, de 10 de junho de 2008.

38 Cf. COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de Direito Comercial*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 54.

2.4 PESSOAS JURÍDICAS PODEM INVOCAR O PRIVILÉGIO NO CURSO DO PAF?

O entendimento dominante nos Estados Unidos é o de que o *privilege against self incrimination* não se estende às pessoas jurídicas³⁹. Maria Elizabeth Queijo informa que a Suprema Corte daquele país só admite a garantia para documentos pessoais e registra que “não se reconhece o *privilege* se o documento tiver sido produzido por corporações ou entidades coletivas”⁴⁰.

As manifestações encontradas na doutrina nacional seguem caminho um pouco distinto. Maria Elizabeth Queijo⁴¹ e Ada Pellegrini Grinover⁴² aceitam a idéia de que as garantias processuais se apliquem às pessoas jurídicas, inclusive o *nemo tenetur se detegere*.

A questão tormentosa é que as citadas autoras reconhecem a possibilidade de invocação do privilégio num contexto substancialmente diferente daquele da decisão do caso *Boiforte Frigoríficos*. Ada Grinover e Maria Elizabeth Queijo admitem que as pessoas jurídicas sejam titulares do direito de não produzir prova contra si mesmas em situações em que as próprias pessoas jurídicas estejam sendo processadas criminalmente, o que pode ocorrer, por exemplo, em hipótese de infração penal contra o meio ambiente da Lei n.º 9.605/1998.

Diversamente, nos processos administrativos fiscais, as pessoas jurídicas sujeitam-se à investigação de suas atividades, mas, se houver representação ao Ministério Público, são os sócios, diretores ou gestores que serão criminalmente imputados, afinal, no Brasil, essas entidades não respondem por crimes tributários. Essa foi a situação vivenciada no caso *Boiforte Frigoríficos*, já que foi conferida a proteção à empresa, em que pese ela não pudesse ser criminalmente processada.

A rigor, a garantia do *nemo tenetur se detegere* exige a correspondência subjetiva entre quem evita se auto-incriminar e quem, de fato, pode ser incriminado. Por esta razão, numa primeira leitura, poder-se-ia tachar de equivocado o entendimento do Conselho de Contribuintes.

Contudo, a adoção do posicionamento de que a pessoa jurídica não pode suscitar o privilégio, pois não será criminalmente processada, deixa o problema essencial mencionado no início desse

39 Cf. DE VRIES, Delwyn D.; FISHER, Bruce D. op. cit. p.1.

40 Cf. QUEIJO, op. cit. p 305.

41 Ibid. p. 199.

42 GRINOVER, Ada Pellegrini. Aspectos processuais da responsabilidade penal da pessoa jurídica. *Temas atuais de Direito Criminal*, v. 02, São Paulo: RT, 1999. p. 46-50.

trabalho sem solução satisfatória. A pessoa jurídica que fornece todos os esclarecimentos e documentos no processo fiscal, sai de cena assim que ele termina, podendo iniciar-se, ato contínuo, a persecução penal contra os indivíduos que estão à frente da entidade. Então, por esse procedimento, os acusados podem, ainda que indiretamente, ser obrigados a apresentar todas as provas que serão utilizadas em seu desfavor numa eventual ação penal.

Jésus-María Silva Sanchez, em breve ensaio sobre o tema, assinala que tudo parece indicar que o Tribunal Constitucional Espanhol está acolhendo a tese de que o direito à não auto-incriminação se estende às condutas praticadas previamente ao processo penal e que acabam tendo influência sobre este. Todavia, a despeito disso, os recursos que chegam a essa Corte acabam sendo denegados, justamente porque os procedimentos de investigação ou inspeção não haviam se dirigido contra quem fora condenado penalmente, mas sim contra a pessoa jurídica⁴³. O referido autor termina por refletir que a decisão do Tribunal espanhol peca pelo artificialismo.

De fato, apesar da incongruência subjetiva entre quem opõe o privilégio e quem pode ser processado, não aplicar o direito ao silêncio às pessoas jurídicas terminaria por perpetuar tanto o problema prático ocorrido no caso da empresa *Boiforte Frigoríficos* quanto o enfraquecimento da garantia constitucional.

O equacionamento do problema pode se dar através da utilização dos esclarecimentos apenas dentro do PAF, sob o manto do sigilo fiscal, vedando-se a sua remessa ao Ministério Público e a sua transposição para os autos da ação penal. Com esta medida, o interrogatório dos responsáveis pela pessoa jurídica seria conduzido pela autoridade judiciária, resguardando-se a observância do direito de não produzir prova contra si mesmo naquela instância⁴⁴. É dizer, os esclarecimentos prestados à autoridade fiscal não gerariam conseqüências negativas em ação penal porventura subseqüente.

43 SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María. *Deberes tributarios de colaboración y derecho a no autoinculparse: la postura del Tribunal Constitucional*. Barcelona: Molin Advocats, 2006. Disponível em: <<http://www.togas.biz/articulos/Derecho-Penal/ Penal-Economico/Deberes-tributarios-de-colaboracion-y-derecho-a-no-autoinculparse--la-postura-del-Tribunal-Constitucional.html>>. Acesso em 18 set. 2008.

44 Nesse sentido, contra o traslado da prova, Heloisa Estellita giza que: "Assim, em diversas hipóteses é sustentável que não se poderá simplesmente trasladar provas quando o nível de garantias que cercam sua produção em uma e outra instância (à falta de um termo mais apropriado) não guarde equivalência". [Cf. ESTELLITA, Heloisa. *Aspectos Processuais Penais da Responsabilidade Penal da Pessoa Jurídica*. p. 234. In: *Crimes Econômicos e Processo Penal*. VILARDI, Celso Sanchez e outros (org.). Série GV Law. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 205-248].

Vale frisar que, de acordo com o âmbito de proteção aqui esposado, as evidências documentais não estão incluídas no rol de condutas abrangidas pela garantia no processo administrativo fiscal podendo ser trasladadas para a ação penal.

Em sendo chancelada essa prática de não remeter os esclarecimentos para o Ministério Público, elimina-se esta hipótese de auto-incriminação e não subsiste empecilho para o agravamento da multa prevista no §2º, do art. 44 da Lei nº. 9.430/1996.

Reputa-se como adequada a extensão do direito ao silêncio às pessoas jurídicas, de modo a impedir que os esclarecimentos prestados sejam juntados aos autos da ação penal. A utilização desses esclarecimentos como lastro para uma condenação criminal configuraria auto-incriminação indireta em prejuízo dos diretores, gestores e sócios da pessoa jurídica. E, no que tange à relação fisco-contribuinte, se efetivamente for anulado o potencial prejuízo criminal das informações prestadas, mediante a implementação da medida que veda o traslado das provas, não existe óbice à cominação de multa pelo embaraço à fiscalização, afinal os esclarecimentos servirão, tão-somente, para robustecer a lavratura do auto de infração.

Ademais, se a constatação da ocorrência de infração penal advir exclusivamente de confissão contida nos esclarecimentos apresentados no PAF, não pode ser instaurada persecução penal contra o indivíduo, sob pena de violação ao princípio do *nemo tenetur se detegere* e nem as provas conseqüentes de tal declaração podem ser utilizadas.

2.5 DEVER DE COMUNICAÇÃO DO DIREITO DE SILENCIAR

Uma das conseqüências da incidência do princípio do *nemo tenetur se detegere* no processo administrativo fiscal é o direito do titular de ser informado sobre a opção de silenciar, de não adotar uma postura ativa na produção probatória.

Com efeito, o pleno exercício do *nemo tenetur se detegere* não se dá exclusivamente através de controle judicial posterior voltado à exclusão de provas ilícitas, mas passa, antes disso, pela não produção dessa prova. Por conseguinte, caso se verifique que em uma dada situação o indivíduo possuía o direito de não produzir prova em seu desfavor, porém não foi devidamente comunicado dessa circunstância pelas autoridades, inutiliza-se a prova extraída.

A exigência de informação prévia do direito de “*permanecer calado*” foi estruturada pela Suprema Corte norte-americana, em 1966, quando do julgamento do caso *Miranda vs. Arizona* e, a partir de então,

ganhou notoriedade mundial. Naquela oportunidade, a Corte enunciou uma série de regras aplicáveis em caso de interrogatório sob custódia, enfatizando, dentre outras coisas, que o interrogado deveria ser informado de modo claro e inequívoco sobre seu direito ao silêncio⁴⁵.

Seguramente, a realidade do processo administrativo fiscal não é idêntica à considerada no precedente *Miranda vs. Arizona*, já que ali se tratava de interrogatório sob custódia⁴⁶. Entretanto, mesmo nas situações que não traduzem custódia, tanto quanto possível, não se pode dispensar a comunicação do direito de exercer a opção pelo silêncio.

Cabe realçar, uma vez mais, que o não suprimento desse requisito prévio de comunicação, ocasiona a imprestabilidade da prova para consubstanciar futura condenação penal. Como bem pontua Maria Elizabeth Queijo, a falta de advertência quanto ao direito ao silêncio viola a garantia do *nemo tenetur se detegere*⁴⁷.

Ao se transportar essa exigência para o processo administrativo fiscal, devem ser precisados o momento e o procedimento adequados para a oposição do silêncio durante a atividade de fiscalização.

Assim, o atendimento da cláusula de dever de comunicação pode ser implementado mediante uma prática mais transparente por parte da administração tributária. Tome-se como exemplo a moldura fática descrita no processo da *Boiforte Frigoríficos*. Ao indagar sobre as condutas perpetradas pela contribuinte, a fiscalização deveria ter comunicado a existência de elementos indicativos de crime (fraude), bem como a possibilidade de exercício do direito ao silêncio ou a menção – caso adotada tal sistemática – de que a prova não seria trasladada para ação penal. Igual procedimento de advertência das conseqüências da prova e do direito de não produzi-la deveria ser adotado nas outras hipóteses em que se reconheceu que o direito ao silêncio tem guarida.

Por fim, calha alertar que o indivíduo pode não exercer o seu direito à não auto-incriminação, voluntariamente prestando os esclarecimentos.

3 DEVER DE COLABORAÇÃO E CRIMES TRIBUTÁRIOS

O objeto central desse artigo é a investigação da aplicabilidade do direito ao silêncio no processo administrativo fiscal. Entretanto, como se

45 DIAS NETO, op. cit. p. 197.

46 Theodomiros Dias Neto salienta que as “*Miranda rules*” foram talhadas para quem se encontrava sob custódia ou de alguma forma significativamente privado de sua liberdade pessoal. [Idem, p. 197].

47 QUEIJO, op. cit. p. 397.

reforçou a conexão entre a fase administrativa e a ação penal por crime tributário, faz-se oportuno examinar a seguinte consequência: a recusa do contribuinte em atender a intimação para fornecer documentos ou declarações pode configurar algum dos crimes tributários previstos na Lei n.º. 8.137/1990?

No que se relaciona ao dever de colaboração, pode-se destacar alguns delitos da mencionada Lei n.º. 8.137/1990. São incriminadas, por exemplo, as condutas de: i) suprimir ou reduzir tributo, mediante omissão de informação ou prestação de declaração falsa às autoridades fazendárias (art. 1º, I); ii) negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação (art. 1º, V); iii) deixar de atender exigência da autoridade, o que caracteriza infração prevista no inciso V (art. 1º, parágrafo único); iv) fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente do pagamento de tributo (art. 2º, I).

Diante desses dispositivos, algumas opiniões inclinam-se no sentido de que, sempre que a conduta do indivíduo estiver respaldada no direito de não produzir prova contra si mesmo, não poderá suceder a criminalização dos seus atos.

Helenilson Cunha Pontes, ao se debruçar sobre o parágrafo único do art. 1º da Lei n.º. 8.137/1990, que, reforçando o dever de colaboração, tipifica a conduta de “*deixar de atender exigência de autoridade*”, escreveu que tal norma pode ser considerada inconstitucional diante do caso concreto, “quando o atendimento às intimações fiscais puder gerar consequências negativas à esfera de liberdade do indivíduo”⁴⁸.

Valter Pedrosa Barretto Jr., a seu turno, não advoga expressamente a inconstitucionalidade de nenhum dos crimes da Lei n.º. 8.137/1990, mas sustenta que é “indispensável à relação jurídico-tributária todos os direitos e garantias fundamentais assegurados aos acusados de crimes em geral, dentre eles o direito ao silêncio”. O autor indica que há uma prevalência do direito fundamental, podendo-se extrair a conclusão de que, para ele, num eventual confronto, cabe o afastamento de tais figuras delitivas⁴⁹.

Maria Elizabeth Queijo, assim como Helenilson Pontes, entende que o parágrafo único do art. 1º da Lei n.º. 8.137/1990 viola o direito

48 PONTES, op. cit. p. 92.

49 BARRETO JR., Valter Predosa. *Direito ao silêncio em matéria tributária*. Salvador: Jus Navigandi, 2004. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6638&p=2>. Acesso em 26 set. 2008.

à não auto-incriminação e estabelece que normas que impõem o dever de declarar, sob ameaça de sanção penal, afrontam a citada garantia⁵⁰. Sobre a hipótese de informações confirmatórias de outras anteriormente prestadas, assevera que⁵¹:

[...] se o contribuinte prestou informação falsa ao Fisco, para reduzir tributo, e o Fisco solicita a confirmação de tal informação, não há que falar na configuração do crime de falso com relação a esta última, mas sim em incidência do *nemo tenetur se detegere*, caso venha o contribuinte a confirmar a informação falsa anteriormente ofertada. Também nessa hipótese tem aplicação a regra atinente à colaboração de natureza comunicativa.

É bom deixar claro que a aludida autora não prega uma aplicação indiscriminada do princípio do *nemo tenetur se detegere*. Quanto aos crimes da Lei nº. 8.137/1990, ela aparta dois contextos fáticos distintos: são cobertas pelo privilégio contra a auto-incriminação as situações em que existe nexos direto entre a incriminação e a informação ou comportamento que é solicitado pela autoridade; porém, não são impuníveis por aplicação do direito ao silêncio as infrações independentes, dissociadas de exigência de colaboração por parte da autoridade, que são cometidas para ocultar crimes praticados em momento pretérito⁵².

Segundo essa orientação, o direito de não produzir prova contra si mesmo não serve para simplesmente imunizar crimes praticados para esconder outros crimes anteriores. O manto do privilégio só existe quando há nexos entre a solicitação da informação, por parte da autoridade, e o delito daí subsequente.

Observa-se, por conseguinte, que o direito de não produzir prova contra si mesmo não tem por objetivo encobrir crimes seqüenciais, jamais isentando de reprovação as novas infrações independentes cometidas para mascarar outras. A garantia permite evitar, isto sim, que o indivíduo seja coagido, mediante sanção penal, a prestar declaração incriminadora às autoridades.

50 Pedro Luiz A. Marino trata do assunto, nos seguintes termos: “[...] não comete o crime previsto parágrafo único do art. 1º, da mesma lei, o contribuinte que deixa de atender a exigência da autoridade, no prazo legal, com a finalidade de acobertar conduta anterior criminosas”. MARINO, Pedro Luiz Amaral. O dever de informar e o direito ao silêncio: o direito ao silêncio (CF, art. 5º, LXII); o dever de informar (CTN, art. 197) e o direito de não se auto-incriminar. Inadmissibilidade de discriminação contra o contribuinte. In: *Direito Penal Tributário Contemporâneo*. São Paulo: Atlas, 1996, p. 115].

51 QUELHO, op. cit. p. 419-420.

52 QUELHO, op. cit. p. 420.

4 ANÁLISE DA EXONERAÇÃO DA MULTA AGRAVADA DO §2º DO ART. 44 DA LEI 9.430/96

Como se propôs uma nova sistemática procedimental através da qual os esclarecimentos prestados no PAF que acarretem auto-incriminação não devem ser repassados ao Ministério Público, e, conseqüentemente, colacionados aos autos da ação penal, a rigor, sem esse risco de incriminação, não existiria nenhuma ilegalidade ou inconstitucionalidade no agravamento da multa pelo embaraço à fiscalização.

Numa leitura mais apressada, se poderia tachar de equivocada a decisão da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes de afastar a multa agravada do §2º do art. 44 da Lei nº. 9.430/1996, pois, sem a possibilidade de incriminação pela apresentação dos esclarecimentos, mostrar-se-ia devida multa. O Poder Judiciário poderia determinar a solução de desentranhamento da prova ou mesmo a administração tributária poderia não encaminhá-la ao Ministério Público.

Entretanto, subsiste uma outra motivação forte para lastrear o posicionamento do colegiado: não houve proporcionalidade na medida decretada pelo Fisco contra a empresa *Boiforte Frigoríficos*.

No contexto fático do aludido precedente, a fiscalização já havia acessado a contabilidade da empresa, inclusive verificando os valores informados pela contribuinte ao Fisco estadual, e, ainda assim, mesmo dispondo de elementos suficientes para promover o lançamento e até para caracterizar fraude, entendeu por bem solicitar esclarecimentos adicionais. Como essa intimação não foi atendida, ao final do procedimento, a autuação fiscal foi lavrada com multa de ofício agravada em 225%, por força do mencionado §2º do art. 44 da Lei nº. 9.430/1996.

Vislumbra-se, a partir dessa narrativa, que a última intimação encaminhada à empresa não traduzia uma exigência necessária para os fins almejados pela fiscalização. Uma atividade administrativa nesses moldes não pode ser considerada conforme ao princípio da proporcionalidade.

Em que pese a maior atenção atualmente dedicada pela doutrina ao princípio da proporcionalidade enquanto balizamento da atividade legislativa, é inegável que a atividade administrativa também deve ser proporcional, adequada e necessária⁵³.

53 Luís Roberto Barroso enuncia que: "A atividade estatal normalmente se dá à vista de certas circunstâncias (motivos) e destina-se a prover meios para realizar determinados fins. A razoabilidade expressa, em primeiro lugar, a *adequação* lógica, a racionalidade que deve haver entre estes motivos, meios e fins.

A finalidade precípua da atividade administrativa tributária é a de apurar e efetuar o lançamento da exação. Portanto, todos os movimentos do Fisco devem estar focados para esse objetivo e as intervenções nos direitos fundamentais do contribuinte devem ser aquelas estritamente indispensáveis para alcançar tal desiderato.

No caso, a medida adotada pela fiscalização, insistindo na requisição de esclarecimentos, não era necessária e o procedimento administrativo de apuração do tributo poderia ter-se encerrado de forma menos gravosa ao contribuinte⁵⁴.

O Supremo Tribunal Federal, de muito, endossa a aplicação da idéia de proporcionalidade na atividade administrativa tributária, tendo, no particular, editado o enunciado n.º. 439 da súmula da sua jurisprudência, que diz que “estão sujeitos à fiscalização tributária ou previdenciária quaisquer livros comerciais, limitado o exame aos pontos objeto da investigação”. Ou seja, mesmo para aqueles dados cuja manutenção é obrigatória, não se confere uma carta branca para que seja examinado algo além do que é imprescindível para a investigação fiscal.

É possível ainda cogitar se não seria menos gravoso, na hipótese de um contribuinte não atende a alguma intimação, arbitrar o montante do imposto a pagar, ao invés de se agravar a multa de ofício, nos termos do § 2º do art. 44 da Lei n.º. 9.430/1996.

Em todo caso, os excessos cometidos pela fiscalização devem ser controlados pela Administração Pública, como ocorreu no caso *Boiforte*, e pelo Poder Judiciário⁵⁵.

Em segundo lugar, a *necessidade* ou exigibilidade da medida impõe a verificação da inexistência de meio menos gravoso para realização dos fins visados. Por fim, a razoabilidade deve embutir, ainda, a idéia de *proporcionalidade em sentido estrito*, que é a ponderação entre o ônus imposto e o benefício trazido para constatar se a medida é legítima. [§] Em um Estado de direito, não é possível conceber a função estatal sem se levar em conta o princípio da razoabilidade. Através dele, é possível verificar se determinado ato do Poder Público foi praticado em conformidade com o ordenamento jurídico considerado de forma ampla”. [Cf. BARROSO, Luís Roberto. *Liberdade de expressão e limitação a direitos fundamentais. Illegitimidade de restrições à publicidade de refrigerantes e sucos*. Temas de Direito Constitucional, Tomo III, Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 255].

54 Paulo Bonavides sustenta que “Pelo princípio ou subprincípio de necessidade, a medida não há de exceder os limites indispensáveis à conservação do fim legítimo que se almeja”. [BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*, 22 ed., atual. e ampl., São Paulo: Malheiros, 2008, p. 397].

55 Para Maria Elizabeth Queijo, “[...] incumbindo ao Poder Judiciário, no Estado Democrático de Direito, a tutela dos direitos fundamentais, havendo restrição ao *nemo tenetur se detegere* prevista em lei, deverá ela ser submetida ao caso concreto. [...] se a prova for determinada pela autoridade policial, ficará sujeita, obrigatoriamente, ao controle jurisdicional feito *a posteriori* [...]”. QUEIJO, op. cit. p. 357 e 365.

Sem embargo do teor do enunciado n.º 02 da súmula do Segundo Conselho de Contribuintes, de acordo com a qual esse órgão administrativo não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da legislação tributária, no processo *Boiforte*, a Câmara não aplicou o princípio da proporcionalidade para considerar inconstitucional a Lei n.º 9.430/1996, mas, em verdade, levou a efeito acertadamente a sua atribuição de controlar, enquanto instância de superposição, a atividade administrativa.

5 CONCLUSÃO

O dever de colaboração do contribuinte para com o Fisco não despoja o indivíduo do plexo de garantias conferido pela Constituição Federal. E, dentre esses direitos fundamentais que podem ser exercitados no processo administrativo fiscal, figura o privilégio contra a auto-incriminação.

O âmbito de proteção do direito ao silêncio no PAF salvaguarda o contribuinte contra a obrigação de prestar esclarecimentos, orais ou escritos, que possam auto-incriminá-lo. No caso da empresa *Boiforte Frigoríficos*, a rigor, não poderia ser oposta a garantia, uma vez que as pessoas jurídicas não podem ser processadas por crimes tributários. Porém, para evitar o artificialismo desta solução, é factível a adoção de uma postura conciliadora, evitando-se a remessa dos esclarecimentos colhidos no PAF ao Ministério Público e a sua juntada no processo penal.

Assim, caso não sejam utilizados os esclarecimentos na ação penal, não remanesce nenhum óbice à imposição da multa agravada do §2º, do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, haja vista que a evidência probatória ficaria adstrita à investigação fiscal.

Nota-se, além disso, que, na hipótese retratada no processo da *Boiforte*, a decisão do Conselho de Contribuintes foi acertada, considerando que o agravamento da multa de ofício imposto pelo Fisco não se revestiu da necessária proporcionalidade.

Conclui-se que não se pode simplesmente trasladar a prova colhida numa seara destituída de garantias para outra em que haja cobertura pelos direitos fundamentais. A incongruência subjetiva entre quem é processado na esfera criminal e quem é investigado no processo administrativo fiscal, antes de constituir um obstáculo ao exercício do direito à não auto-incriminação, deve ser o ponto de partida para a busca por novos modelos e procedimentos. É possível propor a incomunicabilidade entre as instâncias penal e administrativa no que se refere a alguma prova específica, ou, até mesmo, pensando-se em

termos de política criminal, sustentar que a responsabilização criminal tributária seja arcada pela própria pessoa jurídica ou então que ocorra uma descriminalização dessas condutas, pois na medida em que se reduz a gravidade das penas, pode-se reduzir o conjunto de garantias⁵⁶.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*, Trad. Virgílio Afonso da Silva, São Paulo: Malheiros 2008.

ALTAMIRANO, Alejandro C., *El deber de colaboración. Fundamento, alcance, validez y legitimidad*. Mar del Plata, 2007. Disponível em: <<http://www.actualidadimpositiva.com/especiales/jornadas07/dr.alejandroAltamirano.htm>>. Acesso em: 01 set. 2008.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005.

BARRETO JR., Valter Predosa. *Direito ao silêncio em matéria tributária*. Salvador: Jus navigandi, 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6638&p=2>>. Acesso em 26 set. 2008.

BARROSO, Luís Roberto. Liberdade de expressão e limitação a direitos fundamentais. Ilegitimidade de restrições à publicidade de refrigerantes e sucos. In: *Temas de Direito Constitucional*, Tomo III, Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 22 ed. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de Direito Comercial*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

COPOLLO, George; MCCARTHY, Kevin E. *Privilege Against self incrimination in the production of documents*. OLR Research Report, 2004. Disponível em: <<http://www.cga.ct.gov/2004/rpt/2004-R-0325.htm>>. Acesso em: 20 mai. 2008.

56 SILVA SÁNCHEZ, Jesús-Maria. *A expansão do direito penal: aspectos da política criminal nas sociedades pós-industriais*. Trad. Luiz Otavio de Oliveira Rocha. São Paulo: RT, 2002. “[...] nem em todo sistema jurídico deve haver as mesmas garantias, nem em todo sistema do Direito sancionatório tem que haver as mesmas garantias, nem sequer em todo sistema sancionatório penal há que exigirem-se as mesmas garantias, pois as conseqüências jurídicas são substancialmente diversas. A rigidez dos princípios vigentes em direito penal se relaciona com o fato de que suas conseqüências jurídicas foram tradicionalmente a penas de morte e corporais”.

DEVRIES, Delwin D.; FISCHER Bruce D. Limits of documentary privilege against self-incrimination. Knoxville: CPA Journal, 2003. Disponível em: <<http://www.nyssscpa.org/cpajournal/2003/0403/dept/d046203.htm>>.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 13 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

DIAS NETO, Theodomiro. O direito ao silêncio: tratamento nos Direitos Alemão e Norte-Americano. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, ano 5, n. 19, julho-setembro 1997. p.179-204.

DÍAZ-PALACIOS, Alberto Sanz. El Derecho a no declarar contra sí mismo. Conferencia apresentada no Curso de Pós-graduação em Direito “*El control Tributario: Prerrogativas de la Administración y derechos del contribuyente*”. Toledo: Universidad de Castilla-La Mancha., 2003. Disponível em: <<http://www.uclm.es/cief/Doctrina/derechoanodeclarar.pdf>>. Acesso em: 01 set. 2008.

ESTELLITA, Heloisa. Aspectos Processuais Penais da Responsabilidade Penal da Pessoa Jurídica. p. 234. In: *Crimes Econômicos e Processo Penal*. VILARDI, Celso Sanchez e outros (org.). Série GV *Law*. São Paulo: Saraiva, 2008.

GRINOVER, Ada Pellegrini. Aspectos processuais da responsabilidade penal da pessoa jurídica. In: *Temas atuais de Direito Criminal*, vol. 02, São Paulo: RT, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 20 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2002.

MACHADO, Raquel. *Interesse Público e Direitos do Contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2007.

MARINO, Pedro Luiz Amaral. O dever de informar e o direito ao silêncio: o direito ao silêncio (CF, art. 5º, LXII); o dever de informar (CTN, art. 197) e o direito de não se auto-incriminar. Inadmissibilidade de discriminação contra o contribuinte. In: *Direito Penal Tributário Contemporâneo*. São Paulo: Atlas, 1996.

MENDES, Gilmar; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; COELHO, Inocêncio Mártires. *Curso de Direito Constitucional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 1998.

NUCCI, Guilherme de Souza. *Manual de Processo e Execução Penal*. São Paulo: RT, 2005.

OLIVEIRA, Eugênio Pacelli de. *Curso de Processo Penal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

PONTES, Helenilson Cunha. O Direito ao Silêncio no Direito Tributário. In *Tributos e Direitos Fundamentais*, Coord. Otávio Campos Fischer, São Paulo: Dialética, 2004.

POTTER, Henry. Now the talk is about bringing back torture. Londres: *The Observer*, 2001. Disponível em: <<http://www.guardian.co.uk/world/2001/nov/11/afghanistan.humanrights>>. Acesso em: 13 abr. 2008.

QUEIJO, Maria Elizabeth. *O direito de não produzir prova contra si mesmo*. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 08.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. 7. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

SILVA SÁNCHEZ, Jesús-Maria. *A expansão do direito penal: aspectos da política criminal nas sociedades pós-industriais*. Trad. Luiz Otavio de Oliveira Rocha. São Paulo: RT, 2002.

_____. *Deberes tributarios de colaboración y derecho a no autoinculparse: la postura del Tribunal Constitucional*. Barcelona: Molin Advocats, 2006. [online] Disponível em: <<http://www.togas.biz/articulos/Derecho-Penal/Penal-Economico/Deberes-tributarios-de-colaboracion-y-derecho-a-no-autoinculparse-la-postura-del-Tribunal-Constitucional.html>>. Acesso em 108 set. 2008.