



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10410.000107/2011-41  
**Recurso n°** 932.288 De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** **1401-000.829 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 07 de agosto de 2012  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrentes** MÁRCIO RAPOSO IMÓVEIS LTDA. E FAZENDA NACIONAL  
 os mesmos

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

NULIDADE. ORDEM JUDICIAL DE BUSCA E APREENSÃO. DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS DE EXECUÇÃO. ILEGALIDADE DA PROVA.

A busca e apreensão de documentos é medida excepcional, devendo a sua execução ser realizada sob amparo de ordem judicial, e nos estritos limites e requisitos dela constantes. Ao promover a busca e apreensão de bens e documentos em forma diversa daquela autorizada judicialmente, a autoridade policial descumpriu a ordem judicial de busca e apreensão, invalidando a prova dela decorrente.

PROVA ILÍCITA. APROVEITAMENTO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.

Não se admite, no processo de formação do lançamento, a utilização de provas adquiridas por meio ilícito, ainda que sob a pretensão de cumprimento de ordem judicial, mas extrapolando os limites nela fixados.

Recurso de Ofício Negado. Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos **NEGAR provimento ao RECURSO DE OFÍCIO**. A Conselheira Karem Jureidini Dias acompanhou **as conclusões**. **Em relação ao RECURSO VOLUNTÁRIO**, por maioria de votos,

Processo nº 10410.000107/2011-41  
Acórdão n.º **1401-000.829**

**S1-C4T1**  
Fl. 7.880

---

ACOLHER a preliminar de nulidade, dando-se integral provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Fernando Luiz Gomes de Mattos (Relator) e Antonio Bezerra Neto. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira.

*(assinado digitalmente)*

Jorge Celso Freire da Silva - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Fernando Luiz Gomes de Mattos - Relator.

*(assinado digitalmente)*

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Celso Freire da Silva, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Antonio Bezerra Neto, Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, Karen Jureidini Dias e Maurício Pereira Faro.

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o relatório que integra o Acórdão recorrido (fls. 7225-7227):

*Contra a contribuinte acima qualificada foi lavrado o auto de infração de fls. 03/35, através do qual foi constituído o crédito tributário referente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica — IRPJ no valor de R\$ 28.026.219,93, assim discriminado:*

*Imposto: R\$ 638.674,74*

*Juros de Mora: R\$ 298.671,79*

*Multa Proporcional: R\$ 825.787,26*

*Multa Regulamentar: R\$ 26.263.086,14*

*Total: R\$ 28.026.219,93*

*2. De acordo com o auto de infração e com o Relatório de Procedimento Fiscal (fls. 101/111), o lançamento, que se reporta aos anos-calendário 2004 a 2007, decorreu das seguintes infrações:*

- a) Omissão de receitas com a intermediação de vendas de imóveis;*
- b) Omissão de receitas caracterizada pela falta de comprovação da origem de depósitos bancários;*
- c) Divergência entre valores escriturados e valores declarados;*
- d) Multa regulamentar em razão de a empresa, estando em débitos não garantidos, haver distribuído rendimentos de participações e*
- e) Multa regulamentar por omissão de informações na Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias — DIMOB.*

*3. Em consequência, foram lavrados os autos de infração reflexos concernentes à Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS (fls. 36/55), no valor de R\$ 140.300,43, à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins (fls. 56/78), no valor de R\$ 657.296,64, e A. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL (fls. 79/98), no valor de R\$ 619.411,49.*

*4. O crédito tributário total importou em R\$ 29.443.228,49, conforme demonstrativo de fl. 01. Foi efetuada Representação Fiscal para Fins Penais, constituindo o Processo nº*

10410.000108/2011-95, que se encontra na unidade de origem (fl. 7.221).

5. A contribuinte apresentou impugnação (fls. 7.146/7.159), alegando, em síntese, que:

a) As provas foram obtidas por meio ilícito, haja vista que a busca e apreensão dos documentos se deu apenas pela Polícia Federal, sem a presença de auditores da Receita Federal, como determinou a Justiça;

b) É indevida a aplicação de multa qualificada, por não haver sido provada a tipificação prevista na Lei nº 4.502, de 1964. Aduz que o relatório fiscal omite as folhas do processo em que estariam os documentos indicativos do crime de sonegação, o que torna quase impossível sua localização nos autos, cerceando o direito de defesa;

c) Não restando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, operou-se a decadência após cinco anos contados do fato gerador;

d) A fiscalização, para apurar a omissão de receitas da atividade, baseou-se em documentos imprestáveis para esse mister, tais como propostas de compra, contratos de compra e venda, planilhas de vendas, recibos de pagamento e e-mails;

e) Do montante apurado como depósitos bancários de origem não identificada, há de se abater o valor de R\$ 296.350,01, lançado em duplicidade, além de outros valores cuja origem estaria sendo comprovada na impugnação;

f) A diferença entre os valores escriturados e os declarados se deve, no caso do IRPJ, à não consideração da compensação do Imposto de Renda Retido na Fonte — IRRF e, no caso da Cofins, a erro consistente na repetição dos mesmos valores da diferença apontada para o IRPJ;

g) Descabe a multa sobre rendimentos distribuídos, dado que os débitos da empresa definitivamente constituídos estavam com a exigibilidade suspensa em razão de parcelamento ou de garantia por penhora. De qualquer forma, a multa haveria de se limitar a 50% do valor distribuído, por força do disposto no art. 32, § 2º, da Lei nº 4.357, de 1964;

h) A multa em relação à DIMOB deveria limitar-se a 5% da receita da empresa, que no caso é representada pelas comissões de vendas, conforme art. 57, II, da Medida Provisória nº 2.158-33, de 2001, enquanto a fiscalização considerou o valor das supostas operações de compra e venda. Nos anos-calendário 2006 e 2007 as DIMOB não foram apresentadas, hipótese em que a multa prevista é de R\$ 5.000,00 por mês, e não de 5% sobre o valor das vendas, conforme Instrução Normativa SRF nº 304, de 2003. Mesmo assim, essa multa não poderia ser exigida, por extrapolar o disposto na Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, consoante decidido pelo Supremo Tribunal Federal.

6. *Requeru, ao final, a nulidade do processo e, se ultrapassada a preliminar, a decretação da decadência e a improcedência dos lançamentos.*

A 3ª Turma da DRJ Recife, por unanimidade, rejeitou as preliminares e, no mérito, julgou procedente em parte a impugnação, por meio de Acórdão assim ementado (fls. 7222-7224):

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINIS'TRATTVO FISCAL**

*Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007*

**NULIDADE. REQUISITOS ESSENCIAIS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.**

*A fase litigiosa do procedimento administrativo somente se instaura com a impugnação do sujeito passivo ao lançamento já formalizado. Tendo sido regularmente oferecida a ampla oportunidade de defesa, com a devida ciência do auto de infração, e não provada violação das disposições previstas na legislação de regência, restam insubsistentes as alegações de cerceamento do direito de defesa e de nulidade do procedimento fiscal.*

**ALEGAÇÃO. COMPROVAÇÃO.**

*A impugnação deve estar instruída com todos os documentos e provas que possam fundamentar as contestações de defesa. Não têm valor as alegações desacompanhadas de documentos comprobatórios, quando for este o meio pelo qual devam ser provados os fatos alegados.*

**ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTANCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIACÃO.**

*As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos regularmente editados.*

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007*

**LANÇAMENTO POR HOMOLOGACÃO. DOLO. DECADÊNCIA.**

*A modalidade de lançamento por homologação, previsto no art. 150, § 4º, do CTN, se dá quando o contribuinte apura o montante tributável e efetua o pagamento do imposto sem prévio exame da autoridade administrativa. Caracterizada a ocorrência de dolo por parte do sujeito passivo, o prazo decadencial rege-se pelo disposto no art. 173 do CTN.*

**DECADÊNCIA. MULTA DE OFÍCIO.**

*Aplica-se à multa de ofício isolada a contagem do prazo decadencial prevista no art. 173, I, do CTN.*

**CONDUTA DOLOSA. MULTA QUALIFICADA.**

*Cabível a aplicação da multa de ofício de 150% quando caracterizado o propósito inequívoco, por parte do sujeito passivo, de impedir ou retardar o conhecimento, pela autoridade administrativa, da ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária principal.*

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

*Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007*

**OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM. COMPROVAÇÃO.**

*Caracterizam-se como omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Cancela-se a exigência relativa aos depósitos cuja origem e escrituração foram demonstradas na fase do contencioso.*

**INTERMEDIÇÃO DE VENDAS. COMISSÕES. FALTA DE ESCRITURAÇÃO. OMISSÃO DE RECEITAS.**

*Configura omissão de receita a falta de escrituração das comissões recebidas em intermediação de vendas. Excluem-se do lançamento as receitas cujo auferimento não restou comprovado.*

**DIFERENÇA ENTRE VALORES ESCRITURADOS E DECLARADOS/PAGOS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.**

*Constatado que o sujeito passivo declarou/pagou a menor valores escriturados em seus livros fiscais/contábeis, legitima a tributação da diferença apurada. Exoneram-se os valores comprovadamente declarados/pagos.*

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.**

*Estende-se aos lançamentos decorrentes, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da estreita relação de causa e efeito que os vincula.*

**DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS POR EMPRESA EM DÉBITO NÃO GARANTIDO. MULTA REGULAMENTAR.**

*As pessoas jurídicas, enquanto estiverem em débito, não garantido, por falta de recolhimento de imposto no prazo legal, não poderão dar ou atribuir participação nos lucros a seus sócios ou quotistas, bem como a seus diretores e demais membros de órgãos dirigentes, fiscais ou consultivos. 0*

*descumprimento da norma dá ensejo à aplicação da multa regulamentar.*

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

*Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007 y*

*DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE ATIVIDADES IMOBILIÁRIAS - DIMOB. FALTA DE APRESENTAÇÃO. MULTA.*

*A pessoa jurídica que, obrigada à entrega da DIMOB, deixa de apresentá-la, sujeita-se à multa de cinco mil reais por mês-calendário. Exonera-se a penalidade aplicada em desacordo com a legislação regente.*

*DIMOB OMISSÕES. INEXATIDÕES. MULTA.*

*A apresentação da DIMOB com informação omitida, inexata ou incompleta sujeita a pessoa jurídica à multa de cinco por cento, não inferior a cem reais, do valor das transações comerciais.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

Quanto ao crédito exonerado, foi apresentado recurso de ofício a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos termos da Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008.

Cientificada do Acórdão em 17/10/2011 (fls. 7857), a contribuinte interpôs em 11/11/2011 o recurso voluntário de fls. 7573 e seguintes, reiterando os argumentos apresentados na fase impugnatória.

No tocante à preliminar de nulidade, enfatizou que, nos termos da decisão judicial competente, era imprescindível a presença dos auditores-fiscais no momento da busca e apreensão. Diante da ausência dos auditores, o meio de obtenção das provas é ilícito, razão pela qual as provas em apreço não podem ser admitidas no processo.

Em relação à manutenção da multa qualificada, afirmou que o colegiado julgador recorrido “inovou o lançamento, acrescentando aos fatos apontados como justificadores da qualificação da multa a prática de ilícitos fiscais e na celebração de contratos”. Tal fato, no seu entender, viola o art. 142 do CTN, cerceia o direito de defesa da recorrente e, por isso, deve ser anulada.

Quanto à omissão de receitas da atividade, juntou planilhas, visando demonstrar que, nos anos-calendário de que trata o presente processo, a receita apurada como omitida está majorada em R\$ 3.245.269,22.

Por fim, no que tange à multa da DIMOB, afirmou que o Parecer Normativo CST nº 329/70 e a Súmula CARF nº 2 somente tratam da incompetência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, não impedindo que este colegiado se pronuncie sobre a ilegalidade da IN SRF nº 304/2003.

Processo nº 10410.000107/2011-41  
Acórdão n.º **1401-000.829**

**S1-C4T1**  
Fl. 7.886

---

É o relatório.

CÓPIA

## Voto Vencido

Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos, relator:

Os recursos atendem aos requisitos legais, razão pela qual devem ser conhecidos.

### Recurso de ofício

Para maior clareza, analisarei individualmente cada uma das razões de decidir adotadas pelo colegiado julgador *a quo* para exoneração de diversas parcelas do crédito tributário originalmente lançado.

### Decadência

Em relação ao IRPJ, CSLL e multas isoladas, a 3ª Turma da DRJ Recife exonerou o crédito tributário relativo aos três primeiros trimestres do ano-calendário 2004, pelas seguintes razões (fls. 7229):

*18. Como se verifica nos autos de infração, a contribuinte, nos anos-calendário em questão, apurou trimestralmente o imposto pelo regime do Lucro Presumido. Assim é que, para o ano-calendário 2004, que é o período mais remoto da autuação, o lançamento relativo aos três primeiros trimestres poderia ter sido efetuado no próprio ano de 2004. Por conseguinte, o prazo decadencial teve seu curso iniciado em 1º de janeiro de 2005, que é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, e os efeitos decadenciais operaram-se em 10 de janeiro de 2010. Como o lançamento somente foi cientificado em 28 de dezembro de 2010, há de ser exonerado o crédito tributário relativo ao IRPJ e à CSLL apurados nos três primeiros trimestres do ano-calendário 2004.*

*19. Já em relação aos débitos apurados a partir do quarto trimestre de 2004, afasta-se a arguição da decadência. Nesse caso, o lançamento do IRPJ e da CSLL somente poderia ter ocorrido em 2005, em face do que o prazo de decadência fluiu a partir de 10 de janeiro de 2006, completando-se o lapso quinquenal em 10 de janeiro de 2011.*

[...]

*21. No que concerne as multas isoladas, sabe-se que multa não é tributo e, portanto, não se há de falar em homologação em tais casos. Deve-se observar, assim, a regra geral veiculada no art. 173, I, do CTN.*

*22. Sendo assim, as multas referentes à distribuição indevida de participações, da mesma forma que o IRPJ e a CSLL, não*

*podiam mais ser exigidas em relação aos três primeiros trimestres de 2004 (planilhas de fls. 956/961).*

Em relação ao PIS e à Cofins, o colegiado julgador *a quo* considerou alcançados pela decadência os créditos tributários referentes aos meses de janeiro a novembro de 2004, com base nos seguintes argumentos (fls. 7229):

*20. Quanto ao PIS e à Cofins, cuja apuração é mensal, vale a mesma conclusão para os primeiros onze meses do ano-calendário 2004, em relação aos quais o lançamento poderia ter sido efetuado no próprio ano de 2004 (os débitos apurados em novembro/2004 tiveram vencimento em 15/12/2004). O crédito tributário relativo a esses meses deve ser exonerado. Já a partir de dezembro de 2004, cujo vencimento ocorreu em janeiro de 2005, o prazo decadencial iniciou-se em 1º de janeiro de 2006 e somente conformou-se em 10 de janeiro de 2011.*

Como se vê, em relação ao IRPJ, CSLL, PIS, Cofins e multas isoladas, o colegiado julgador aplicou corretamente a regra geral de decadência, prevista no art. 173, I, do CTN. Consequentemente, em relação a esta matéria, a decisão de piso não merece quaisquer reparos.

#### **Omissão de receitas – Intermediação de venda de imóveis**

Em relação a este item, o colegiado julgador *a quo* excluiu das bases de cálculos dos lançamentos os valores das supostas receitas omitidas cuja comprovação estava baseada exclusivamente em simples “listagens de vendas”. Sobre o tema, assim se pronunciou o acórdão de piso, fls. 7232 (grifado):

*27. Os documentos de que se valeu a fiscalização para considerar confirmadas as receitas (entre os quais não há e-mails, como reclama a impugnante) são hábeis para tal fim, com a única exceção da listagem de vendas. Estas não constituem documento representativo de compra e venda, não se podendo assegurar, a partir delas, que a operação foi efetivada ou que houve recebimento de comissão por parte da contribuinte. Não se prestam a confirmar, enfim, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.*

*28. Devem ser excluídas, por conseguinte, as receitas cuja comprovação se fundamenta apenas em listagem de vendas. Como exemplo, tem-se à fl. 1173 listagem em que consta venda pelo corretor Gilson José Paulo, referente ao Edf. Tabriz. Ao elaborar a planilha contendo as receitas consideradas confirmadas (fl. 1626), a fiscalização relacionou a referida operação, fazendo constar como fundamento a "rel. de vendas por corretor", consignando o próprio corretor como adquirente e ressaltando que "contribuinte informa que não consta venda".*

De fato, as simples “listagens de vendas” não constituem meios de prova suficientes para comprovar a efetividade da operação de compra e venda e/ou o recebimento de comissões por parte da recorrente.

Importante destacar que em todos os demais casos mantidos pelo colegiado julgador *a quo*, as vendas omitidas foram comprovadas por meio de contratos, recibos, notas fiscais, escrituras, registros em cartório, informações constantes de DIMOBs e outros documentos apresentados pela própria recorrente, em resposta às intimações que lhe foram dirigidas durante os procedimentos de fiscalização.

Diante do exposto, também em relação a este tema considero que o acórdão recorrido merece ser ratificado.

### **Ausência de comprovação da origem de depósitos bancários**

Em relação a este item, o acórdão recorrido excluiu do lançamento o valor de R\$ 296.350,01, por ter sido lançado em duplicidade no dia 31/12/2005.

Sobre o tema, assim se pronunciou o acórdão recorrido, fls. 7.234:

*32. No que se refere A duplicidade de lançamento, tem razão a impugnante. A listagem dos depósitos (fls. 126/131) revela que, relativamente ao quarto trimestre de 2005, foram considerados sem comprovação de origem os depósitos de R\$ 13.392,59, no dia 14/11/2005, de 196.350,00, no dia 09/12/2005, e de R\$ 100.000,01, no dia 26/12/2005. Entretanto, constaram no lançamento as seguintes receitas (fl. 28):*

*31/12/2005: R\$ 13.392,59*

*31/12/2005: R\$ 296.350,01*

*31/12/2005: R\$ 296.350,01*

*33. Como se vê, houve de fato o lançamento de receita no valor de R\$ 296.350,01 em duplicidade, cuja tributação deverá ser afastada na presente decisão.*

Os elementos constante dos autos corroboram o entendimento adotado pelo acórdão recorrido, o qual merece ser confirmado, em relação a esta parcela.

Além disso, a decisão de piso também excluiu os valores de R\$ 17.504,19 (22/10/2004), R\$ 10.425,89 (22/12/2004), R\$ 13.392,59 (14/11/2005) e R\$ 8.986,45 (05/06/2007), por entender que a recorrente logrou demonstrar a origem dos aludidos depósitos, com base nos seguintes argumentos:

#### *Depósito no valor de R\$ 17.504,19, havido no dia 22/10/2004*

*37. Segundo a defesa, o depósito corresponderia a três notas fiscais, de números 6146 (fl. 285), 6147 (fl. 286) e 6151 (fl. 290), emitidas em 20/10/2004 e em 21/10/2004.*

*37. O somatório dos valores líquidos das notas indicadas pela contribuinte perfazem o valor do depósito, e as datas de emissão dos documentos são muito próximas à data do crédito bancário. Considero que a coincidência de datas e valores efetivamente constituem prova de que o depósito em causa reflete o pagamento pelos serviços objeto daquelas notas fiscais. Verifica-se, ainda, que ditas notas fiscais foram contabilizadas, conforme*

*Razão As fls. 1466/1467 e 1535, em face do que deve ser afastada a presunção de omissão de receita.*

*Depósito no valor de R\$ 10.425,89, havido no dia 22/12/2004*

*38. Como se vê A fl. 126, a fiscalização considerou não comprovada a origem de três depósitos havidos em 22/12/2004, nos valores de R\$ 4.000,00, R\$ 4.000,00 e R\$ 2.425,89.*

*39. Alega a empresa que o depósito corresponde à nota fiscal nº 6190 (fl. 324), emitida em 15/12/2004 contra a Cipesa Engenharia.*

*40. Considerando: i) que à fl. 140 consta o extrato do Bradesco dando conta de que os depósitos referem-se a "DOC crédito automático Cipesa Engenharia"; ii) que a soma dos valores dos depósitos corresponde ao montante líquido da nota fiscal 6190 emitida pela Cipesa Engenharia e iii) que houve a devida escrituração contábil (fls. 1468 e 1537), tenho por indevida a presunção de omissão de receita.*

*Depósito no valor de R\$ 13.392,59, havido no dia 14/11/2005*

*41. O depósito em questão está listado pela fiscalização à fl. 127.*

*42. A alegação da defesa é de que o crédito tem origem em duas notas fiscais, a saber: NF nº 6407, no valor de R\$ 6.060,90, emitida em 03/11/2005 contra Construtora Borges e Santos (fl. 486), e NF nº 6413, no valor de R\$ 7.331,69, emitida em 10/11/2005 contra Placic Ltda (fl. 492).*

*43. Com efeito, as notas somam o valor do depósito, há proximidade de datas e houve a regular contabilização das notas (fls. 1484, 1485, 1545 e 1547), pelo que considero comprovada a origem do depósito.*

*[...]*

*Depósito no valor de R\$ 8.986,45, havido no dia 05/06/2007 (listado à fl. 129)*

*46. Segundo a impugnante, o depósito seria originário da notas fiscais nº 6776, no valor de R\$ 4.171,20, emitida contra Falcão Construções, e 6779, no valor de R\$ 4.815,25, emitida contra Resulta.*

*47. A NF nº 6776 encontra-se com cópia à fl. 764, foi emitida em 29/05/2007 e tem o valor líquido indicado pela impugnante. A NF nº 6779 (cópia à fl. 766) foi emitida em 01/06/2007 e tem o valor líquido conforme informado pela defendente. Ambas estão contabilizadas (fls. 1514 e 1564) e, pelas razões anteriormente expendidas neste voto, entendo deva ser afastada a presunção de omissão de receita.*

Compulsando os elementos constantes dos autos, em particular aqueles expressamente mencionados nos trechos acima transcritos, considero que o voto condutor do acórdão recorrido apreciou de maneira cuidadosa e objetiva as alegações da recorrente.

Também partilho da opinião de que as origens dos aludidos depósitos foram devidamente comprovadas, tendo em vista a proximidade de datas e a coincidência de valores em relação a uma (ou mais de uma) nota fiscal, regularmente emitida pela recorrente.

Diante do exposto, também em relação a estas exclusões do lançamento, considero que agiu corretamente o acórdão de piso.

### **Diferença entre valores escriturados e valores declarado/pagos**

O Fisco lançou supostas diferenças de IRPJ e Cofins, resultantes da comparação entre valores escriturados e valores pagos/declarados em DCTF.

Em sua peça impugnatória, a recorrente arguiu que, no caso do IRPJ, as diferenças apontadas pelo Fisco decorriam da não consideração da compensação do Imposto de Renda Retido na Fonte — IRRF. No caso da Cofins, alegou que o Fisco equivocou-se, ao simplesmente repetir os mesmos valores das diferenças apontadas para o IRPJ.

O acórdão recorrido reconheceu o equívoco cometido em relação à Cofins, nos seguintes termos, fls. 7237:

*51. Examinando-se o demonstrativo elaborado pela autoridade autuante (fls. 965/970), constata-se, de plano, que a impugnante tem razão quanto à Cofins. Primeiro, porque não há correspondência entre os valores lançados e os demonstrados na planilha. Segundo, porque os valores lançados são idênticos aos do IRPJ, inclusive no que se refere ao período trimestral de apuração, quando se sabe que, no caso da Cofins, a apuração é mensal. Devem, portanto, ser exonerados os valores da Cofins lançados a este título.*

A clareza dos argumentos constantes do acórdão recorrido torna dispensável qualquer consideração adicional sobre o tema.

No tocante ao IRPJ, a decisão de piso deu parcial provimento à impugnação, pelas razões expostas às fls. 7237-7238, *verbis*:

*52. Quanto ao IRPJ, assiste razão em parte ao sujeito passivo. Confrontando-se o demonstrativo fiscal com o Razão Analítico e planilhas acostados na impugnação 7174/7176), constata-se que a fiscalização considerou o IRPJ apurado mas não deduziu o imposto retido em cada trimestre de apuração.*

*53. Constam, no Razão, valores de IRPJ compensado, os quais são iguais ou superiores aos valores do IRRF declarados em DIPJ. Considerando-se o menor desses dois valores na dedução do IRPJ, nenhuma diferença resulta a lançar, salvo no 1º trimestre de 2007. A guisa de exemplo, tome-se o 1º trimestre de 2005:*

*a) IRPJ apurado R\$ 49.213,40 (conforme planilha fiscal)*

*b) IRPJ compensado = R\$ 5.147,79 (conforme Razão de if 7174)*

*c) IRRF compensado = R\$ 2.868,11 (conforme DIPJ)*

*d) IRPJ devido = R\$ 46.345,29 (a-c)*

*e) IRPJ declarado em DCTF = R\$ 46.345,30 (conforme planilha fiscal)*

*Diferença a lançar = 0 (d-e)*

*54. Em relação ao 1º trimestre de 2007, há imposto residual a exigir, embora em valor inferior ao lançado, como segue:*

*a) IRPJ apurado = R\$ 94.782,20 (conforme Razão de fl. 7176)*

*b) IRPJ compensado = R\$ 9.329,48 (conforme Razão de fl. 7176)*

*c) IRRF compensado = R\$ 9.329,48 (conforme DIPJ)*

*d) IRPJ devido = R\$ 85.452,72 (a-b ou c)*

*e) IRPJ declarado em DCTF = R\$ 78.597,90 (conforme planilha fiscal)*

*Diferença a ser mantida = R\$ 6.854,82 (d-e)*

Considero inteiramente correto o entendimento adotado pelo acórdão de piso, bem como os cálculos aritméticos constantes da decisão recorrida. Assim sendo, também em relação a estas parcelas excluídas do lançamento, o acórdão recorrido merece ser ratificado.

### **Multa por omissão de informações na DIMOB**

O colegiado julgador *a quo* acolheu a tese da contribuinte, ora recorrente, no sentido de que no anos-calendário de 2006 e 2007 não houve apresentação de DIMOB, razão pela qual deveria ter sido aplicada a multa de R\$ 5.000,00 por mês-calendário, conforme previsto no art. 57, II da MP nº 2.158-25 de 2001.

De fato, as autoridades autuantes exigiram, indevidamente, a penalidade prevista no inciso I do aludido art. 57 MP nº 2.158-25 de 2001, qual somente se revela alicável quando a DIMOB tenha sido entregue, com alguma informação omitida, inexata ou incompleta.

Em relação a esta questão, adoto e transcrevo as razões de decidir constantes do acórdão recorrido, fls. 7244:

*74. No que se refere aos anos-calendário 2006 e 2007, nos quais não houve entrega da DIMOB, tem razão a impugnante em sua contestação. Com efeito, a penalidade, nesse caso, é a prevista no inciso I, e não no inciso II, do art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, e no inciso I, e não no inciso II, do art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 304, de 2003.*

*75. Saliento que a Instrução Normativa SRF nº 304, de 2003, foi revogada pela Instrução Normativa SRF nº 576, de 10 de dezembro de 2005, por sua vez revogada pela Instrução Normativa SRF nº 694, de 13 de dezembro de 2006, as quais mantiveram, em seu art. 40, a redação original do dispositivo, como segue:*

*Art. 4º A pessoa jurídica que deixar de apresentar a Dimob no prazo estabelecido, ou que apresentá-la com incorreções ou omissões, sujeitar-se-à às seguintes multas:*

*I - R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por mês-calendário, no caso de falta de entrega da Declaração ou de entrega após o prazo; (g. n.)*

*II - cinco por cento, não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta.*

*76. Portanto, deveria a fiscalização ter exigido a multa correspondente a R\$ 5.000,00 por mês-calendário relativamente aos anos de 2006 e 2007, sendo descabida a aplicação da penalidade nos moldes em que efetivada nos autos. A norma do inciso II traz como pressuposto que a declaração foi entregue, porém com informação omitida, inexata ou incompleta. Já se a declaração não foi entregue, como no caso vertente, está-se diante da hipótese expressamente prevista no inciso I, tendo-se por configurado descumprimento de obrigação acessória para o qual a norma estabelece cominação específica, inteiramente diversa da prevista no inciso II.*

*77. Destaque-se que não se trata de mero erro de enquadramento legal, o que poderia eventualmente ser relevado. Trata-se, aqui, de erro na aplicação da legislação tributária. Também não cabe a este órgão colegiado a correção do procedimento fiscal, ainda que dela resultasse valor menor a exigir do sujeito passivo, por ser defeso à autoridade julgadora agravar a exigência inicial inovando-lhe ou alterando-lhe a fundamentação legal. **O agravamento da exigência demanda auto de infração complementar, nos termos do art. 18, § 3º, do Decreto nº 70.235, de 1972.***

Com base nestes fundamentos, considero que em relação a este tema o acórdão recorrido também merece ser confirmado.

### **Recurso voluntário**

Com o declarado intuito de evitar tautologia, a recorrente optou por renovar e ratificar integralmente as razões de defesa expendidas em sua peça impugnatória, com alguns pequenos acréscimos, devidamente mencionados no relatório.

Para maior clareza, analisarei individualmente cada uma das alegações da contribuinte, levando em conta, no momento oportuno, as razões complementares de defesa constantes de sua peça recursal.

### **Preliminar de nulidade**

A contribuinte requereu a nulidade do lançamento, por suposta ilicitude na obtenção de provas, posto que o procedimento de busca e apreensão ocorreu sem a presença de auditores fiscais da Receita Federal, contrariando os termos da decisão judicial.

Não merece prosperar tal alegação.

Sobre o tema, foi suficientemente esclarecedor o acórdão recorrido, fls. 7227-7228 (grifado):

*12. Ora, ao autorizar a presença dos auditores na busca e apreensão de documentos fiscais e contábeis pela Polícia Federal, decerto objetivou a Justiça conferir maior celeridade ao procedimento, em face do conhecimento daqueles no pertinente as questões tributárias. Sua ausência, entretanto, não inquina de validade a ação, haja vista que o material recolhido pela Polícia Federal foi encaminhado à Receita Federal, dando-lhe ensejo à instauração do procedimento fiscal. No curso desse procedimento, toda a documentação foi examinada por auditor-fiscal da Receita Federal, tendo o autuante, nessa condição, avaliado quais as peças configuradoras de ilícito fiscal. Não há, portanto, fundamento na alegação de que as provas assim obtidas o foram por meio ilícito.*

No caso em apreço, é inquestionável a existência de ordem judicial específica, autorizando o procedimento de busca e apreensão de documentos. Inquestionável, também, que o aludido procedimento de busca e apreensão foi realizado por policiais federais, com o pleno respeito às garantias constitucionais aplicáveis à espécie.

A ausência de funcionários do Fisco no momento da realização da busca e apreensão não tem o condão de invalidar o aludido procedimento, mormente porque os documentos apreendidos foram, posteriormente, analisados por Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, que ainda realizaram outros procedimentos fiscalizatórios, antes de lavrar os presentes autos de infração.

Em sua peça recursal, a recorrente argumentou que a decisão judicial determinou expressamente que a apreensão de documentos fosse realizado “com o devido acompanhamento de Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil de modo a viabilizar a realização de perícias e instruir o Inquérito Policial”.

Ora, é inegável que no presente caso efetivamente houve o devido acompanhamento de Auditores Fiscais da RFB, que analisaram todos os documentos apreendidos pela Polícia Federal, empreenderam procedimentos complementares de fiscalização e lavraram os competentes autos de infração. Consequentemente, é forçoso concluir que a ordem judicial foi devidamente cumprida, em toda a sua extensão.

Em resumo: todas as peças apreendidas passaram pelo crivo das autoridades fiscais, em perfeita consonância com a respectiva ordem judicial. Consequentemente, considero inteiramente lícito o procedimento de obtenção das provas, que embasaram que presente lançamento.

Esclareço, outrossim, que não vislumbro nos autos nenhuma outra causa de nulidade do presente lançamento, tais como eventual preterição do direito de defesa ou eventual vício de forma no lançamento.

Nestes termos, rejeito a preliminar de nulidade arguida pela recorrente.

(assinado digitalmente)

Fernando Luiz Gomes de Mattos - Relator

## Voto Vencedor

O Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, redator designado:

Colocado o recurso voluntário em julgamento, o nobre Conselheiro Relator rejeitava a preliminar de nulidade das provas encaminhadas pela Polícia Federal para a Receita Federal do Brasil. Peço vênica para transcrever seu entendimento, *in litteris*:

*A contribuinte requereu a nulidade do lançamento, por suposta ilicitude na obtenção de provas, posto que o procedimento de busca e apreensão ocorreu sem a presença de auditores fiscais da Receita Federal, contrariando os termos da decisão judicial.*

*Não merece prosperar tal alegação.*

*Sobre o tema, foi suficientemente esclarecedor o acórdão recorrido, fls. 7227-7228 (grifado):*

*12. Ora, ao autorizar a presença dos auditores na busca e apreensão de documentos fiscais e contábeis pela Polícia Federal, decerto objetivou a Justiça conferir maior celeridade ao procedimento, em face do conhecimento daqueles no pertinente as questões tributárias. Sua ausência, entretanto, não inquina de validade a ação, haja vista que o material recolhido pela Polícia Federal foi encaminhado à Receita Federal, dando-lhe ensejo à instauração do procedimento fiscal. No curso desse procedimento, toda a documentação foi examinada por auditor-fiscal da Receita Federal, tendo o autuante, nessa condição, avaliado quais as peças configuradoras de ilícito fiscal. Não há, portanto, fundamento na alegação de que as provas assim obtidas o foram por meio ilícito.*

*No caso em apreço, é inquestionável a existência de ordem judicial específica, autorizando o procedimento de busca e apreensão de documentos. Inquestionável, também, que o aludido procedimento de busca e apreensão foi realizado por policiais federais, com o pleno respeito às garantias constitucionais aplicáveis à espécie.*

*A ausência de funcionários do Fisco no momento da realização da busca e apreensão não tem o condão de invalidar o aludido procedimento, mormente porque os documentos apreendidos foram, posteriormente, analisados por Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, que ainda realizaram outros*

*procedimentos fiscalizatórios, antes de lavrar os presentes autos de infração.*

*Em sua peça recursal, a recorrente argumentou que a decisão judicial determinou expressamente que a apreensão de documentos fosse realizado “com o devido acompanhamento de Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil de modo a viabilizar a realização de perícias e instruir o Inquérito Policial”.*

*Ora, é inegável que no presente caso efetivamente houve o devido acompanhamento de Auditores Fiscais da RFB, que analisaram todos os documentos apreendidos pela Polícia Federal, empreenderam procedimentos complementares de fiscalização e lavraram os competentes autos de infração. Consequentemente, é forçoso concluir que a ordem judicial foi devidamente cumprida, em toda a sua extensão.*

*Em resumo: todas as peças apreendidas passaram pelo crivo das autoridades fiscais, em perfeita consonância com a respectiva ordem judicial. Consequentemente, considero inteiramente lícito o procedimento de obtenção das provas, que embasaram que presente lançamento.*

*Esclareço, outrossim, que não vislumbro nos autos nenhuma outra causa de nulidade do presente lançamento, tais como eventual preterição do direito de defesa ou eventual vício de forma no lançamento.*

*Nestes termos, rejeito a preliminar de nulidade arguida pela recorrente.*

Em que pese as bem lançadas razões constantes do voto transcrito, a Turma Julgadora, por maioria, entendeu pela improcedência dos fundamentos sobre os quais se assentou a decisão proferida pelo Eminentíssimo Conselheiro Relator. Tendo sido designado para redigir as razões da posição predominante, peço vênias ao douto Conselheiro Relator, passando à apresentação das razões a seguir delineadas.

## 1. Breve Esboço Fático

Segundo se extrai do Relatório de Procedimento Fiscal acostado às fls.101/111, a fiscalização que culminou com a lavratura do auto de infração em análise, teve início por provocação da Polícia Federal, que encaminhou, à Receita Federal do Brasil, documentos e elementos de prova colhidos no curso de inquérito instaurado para investigar as atividades desenvolvidas pela Recorrente. Senão veja-se:

*De início foi instaurado o Inquérito Policial nº 2005.80.00.005876- 5 pela Polícia Federal, tendo sido realizada operação de busca e apreensão, em 17/07/2008, cujo Mandado foi o de nº 003.001348-6/2008, tendo como alvo a Empresa MÁRCIO RAPOSO IMÓVEIS LTDA, cujo sócio majoritário é o Sr. Antônio Márcio Brito Raposo.*

*Da operação realizada foram apreendidos documentos e computadores, dentre os quais foram repassados à Receita Federal aqueles que continham indícios de irregularidades fiscais.*

*De posse da documentação apreendida foram instaurados procedimentos fiscais tanto na Empresa, quanto na pessoa física, sendo que o procedimento instaurado em face da Pessoa Jurídica é o de nº 04.4.01.00.2009- 00324*

Segundo se extrai do documento de fls. 7.582/7585, a autoridade policial federal requisitou, ao Juiz da 3ª Vara Federal da Seção Judiciária de Alagoas, ordem judicial para que fossem apreendidos mídias eletrônicas e documentos da Recorrente, que poderiam figurar como prova da prática de ilícito por ela investigado.

O Juiz da 3ª Vara Federal da Seção Judiciária de Alagoas, ao passo que concedeu o pedido elaborado pelo Delegado da Polícia Federal daquela jurisdição, determinou a observância de enormes cautelas, assim como que o procedimento de busca e apreensão fosse realizado com a presença de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, que decidiria, no momento do cumprimento do mandado, quais elementos seriam úteis para a realização da perícia investigatória. Leia-se a íntegra da decisão proferida, *in litteris*:

### DECISÃO

*Vistos, etc.*

*1. Houve a formulação de uma representação da autoridade policial com o desiderato de apreender CPU's de computador e meios de armazenamento digital, especialmente CD-ROMs, DVD-ROMs, PENDRIVES, cartões de memória, drives externos, zip-drives, discos rígidos externos e disquetes, contratos de compra e venda de imóveis daquela empresa, com o devido acompanhamento de Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil **de modo a viabilizar a realização de perícias e instruir o Inquérito Policial.***

*2. Manifestou-se o parquet favoravelmente ao pleito da autoridade policial, gizando que o pedido está na linha de desdobramento das investigações encetadas no Inquérito Policial, sendo indispensáveis estas diligências ora requeridas.*

### *3. Breve relato*

4. A busca e apreensão é medida de natureza acautelatória destinada a evitar o perecimento de coisas e pessoas que interessem à causa, como medida extrema de afastamento da garantia constitucional de inviolabilidade de domicílio em seu sentido amplo.

5. Justifica-se o seu deferimento quando a(s) coisa(s) que se pretende buscar e eventualmente apreender interessa(m) diretamente à elucidação da causa, funcionando como precautela real.

6. Leia-se, a esse respeito, o seguinte precedente do TRF da 4ª Região:

*“Mandado de segurança. Inquérito policial. Busca e apreensão de documentos. A apuração de fato que possa comprovar a prática de crime deve ser a mais ampla, autorizando o juiz a ordenar a busca e apreensão de documentos. Mandado de segurança prejudicado em parte e denegado no restante.”*

*(TRF 4, MS 940453910/RS; Primeira Turma; DJ 16/11/1994, p. 65864; rel. Juiz Ari Pargenler; Unânime)*

7. O Código de Processo Penal no artigo 240, §1º, permite a busca domiciliar quando fundadas razões autorizarem nas hipóteses que enumera, inclusive para descobrir elementos necessários para a prova da infração e colher elementos de convicção (alíneas “e” e “h”, do citado artigo).

8. No caso em epígrafe, foi apurada a utilização de notas fiscais falsificadas da empresa (omissis)<sup>1</sup> para justificar o recebimento de valores referentes à corretagem de imóveis pelos corretores que prestam serviços à imobiliária (omissis).

9. De tal manobra contábil é possível inferir a prática de outros crimes mais complexos e o envolvimento de outras pessoas, até então não identificadas, sendo imprescindível a busca de documentos na sede da Imobiliária, de modo a identificar as transações imobiliárias e os verdadeiros valores envolvidos, bem como o registro das transações em meios computacionais.

10. Deste modo, percebe-se a necessidade da decretação da medida cautelar de busca e apreensão já que se faz necessário o recolhimento dos documentos e bens indicados de modo a viabilizar a realização de uma perícia hábil para o deslinde das investigações, permitindo a verificação da infração, assim como fornecer elementos de convicção para identificação dos agentes responsáveis.

11. A medida se justifica pela circunstância de que há risco de prejuízo para a instrução caso formalizada mera requisição dos documentos e bens indicados, por isso estou plenamente

convencido do “periculum in mora” descrito pela autoridade policial e corroborado pelo parquet.

12. Ressalto que como “qualquer busca é sempre invasiva e atentatória à intimidade do indivíduo, deve o executor agir com redobrada cautela e causar o menor distúrbio possível. Entenda-se tal procedimento não somente em relação ao tempo de duração da diligência, com relação à conduta a ser tomada dentro do domicílio” (Cf. NUCCI, Guilherme de Souza. Código de Processo Penal Comentado. 3ed. Ver., atual e amp – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004).

13. Assim, comungo do entendimento de que fugiria ao razoável submeter a Imobiliária (omissis) a um desnecessário abalo de sua credibilidade e imagem pública, em razão de um procedimento meramente inquisitorial que não lhe assegura contraditório ou ampla defesa.

14. Por conseguinte, determino o cumprimento da medida de busca e apreensão com o menor distúrbio possível, devendo zelar a autoridade policial pela discricionariedade da diligência, valendo-se tão somente dos meios necessários à apreensão dos documentos e bens arrolados, pelo menor tempo possível e em horário de menor movimento, trajando vestes à paisana que não intimidem nem assustem os clientes e funcionários, em suma, valendo-se a Polícia Federal de seu habitual e conhecido bom senso.

15. Diante do exposto, com fulcro no artigo 240, §1º, “e” e “h”, do Código de Processo Penal, DEFIRO o pedido e determino a busca e apreensão de CPU’s de computador e meios de armazenamento digital, especialmente especialmente CD-ROMs, DVD-ROMs, PENDRIVES, cartões de memória, drives externos, zip-drives, discos rígidos externos e disquetes, contratos de compra e venda de imóveis, livros contábeis e fiscais, notas fiscais, documentos contábeis e fiscais diversos e demais objetos relacionados com as operações de compra e venda de imóveis daquela empresa, com o devido acompanhamento de Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, de modo a orientar os policiais quanto ao interesse fiscal de cada documento.

16. Outrossim, deve ser realizada a diligência DURANTE O DIA, no endereço (omissis), podendo ainda, a autoridade executora colher quaisquer outros elementos de convicção, observando o disposto no art. 248 do Código de Processo Penal.

17. As coisas eventualmente apreendidas pela autoridade policial incumbida da execução da presente medida, caso não constituam produto ou instrumento de crime ou não interessem para elucidação dos fatos em apuração, deverão ser restituídas ao seu proprietário no prazo máximo de 30 (trinta) dias da efetivação da apreensão, mediante termo e feita a imediata comunicação a este Juízo.

18. O relatório circunstanciado da diligência deverá ser apresentado no prazo de 48 (quarenta e oito) horas após o cumprimento.

19. Expeça-se o competente mandado de busca e apreensão, em caráter de urgência, conforme requerido, observados os requisitos do art. 243 do CPP.

20. Decreto o segredo de justiça para o trâmite deste Inquérito Policial.

21. Ciência ao Ministério Público Federal.

22. Expeça-se ofício à Superintendência da Polícia Federal, informando sobre as cautelas peculiares que esta busca e apreensão requer, bem como ofício à Receita Federal para que disponibilize Auditores Fiscais para acompanhamento na diligência a ser promovida pela Polícia Federal, respeitando-se o sigilo.

Ocorre que os agentes da Polícia Federal, desconsiderando o comando direto da ordem judicial, dirigiram-se à sede da sociedade contribuinte sem a presença de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, quando então recolheram inúmeros documentos e equipamentos que se encontravam no local.

Encaminhados os documentos e elementos de prova colhidos na busca e apreensão para a Receita Federal do Brasil, a Recorrente foi intimada do Termo de Início de Ação Fiscal (fls. 113/114).

Durante a fiscalização, a Recorrente foi intimada a apresentar documentos, ou esclarecer dados apurados a partir dos elementos outrora remetidos pela Polícia Federal. Ao final, a Autoridade Fiscal contrapôs as informações constantes da escrituração fiscal da Recorrente com aquelas recebidas da Polícia Federal, oportunizando a lavratura do presente auto de infração. Veja-se a descrição fática do procedimento fiscal, *in verbis*:

7 — Dentre os documentos apreendidos e repassados pela Polícia Federal destacam-se as propostas de compras, os contratos de compra/venda, planilhas contendo as vendas dos imóveis destacadas por corretor e alguns recibos de pagamento relativos as vendas de imóveis, bem como o conteúdo de alguns e-mails enviados/recebidos pelo contribuinte.

De posse dos mesmos, elaboramos as planilhas "INTERMEDIações REALIZADAS PELA IMOBILIARIA" relativas aos anos-calendários de 2004, 2005, 2006 e 2007; e intimamos o contribuinte, por meio do Termo de Intimação nº 06, datado de 21/09/2010, fls. a , a confirmar as intermediações de vendas realizadas pela Empresa durante os anos de 2005; 2006 e 2007, e informar ainda os valores recebidos a título de comissões obtidos em função das Relatório do Procedimento Fiscal intermediações de vendas realizadas nos anos de 2004 a

2007, visto que para o ano de 2004, as intermediações já haviam sido confirmadas, conforme descrito no item 2, acima relatado.

Em sua carta-resposta, datada de 01/10/2010, fl. \_\_ o contribuinte apresenta as Planilhas demonstrando a confirmação das vendas, bem como o valor das respectivas comissões dos anos de 2005, 2006 e 2007.

8 — Encontramos nas planilhas, que contem a relação de vendas de imóveis destacadas por corretor, várias unidades imobiliárias que tiveram sua comercialização intermediada pelo contribuinte sem que as mesmas fizessem parte da relação dos imóveis que constam na planilha anexada ao Termo de Intimação Fiscal nº 06. Assim, intimamos o contribuinte, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 07, datado de 14/10/2010, a confirmar as intermediações de vendas realizadas pela empresa, durante os anos de 2005, 2006 e 2007, conforme planilha elaborada de acordo com as vendas por corretor e anexada ao Termo.

Em sua carta-resposta, datada em 25/10/2010, o contribuinte apresenta uma planilha que confirma as intermediações de vendas e informa o valor das respectivas comissões. ,

9 - Por meio do termo de Intimação nº 08, datado de 30/11/2010, intimamos o Contribuinte a apresentar a discriminação dos imóveis relacionados nas DIMOB dos anos calendários de 2004 e 2005, visto que nas Declarações apresentadas pelo Contribuinte, fls. a fls. , não consta a individualização de cada imóvel, mas sim, somente, o nome da rua/Avenida em que o mesmo se localiza.

O contribuinte apresentou sua carta-resposta em 06/12/2010, anexando uma planilha onde individualiza quase todos os imóveis.

Ato seguinte, elaboramos as Planilhas 'RELAÇÃO DOS IMÓVEIS INTERMEDIADOS OMITIDOS NA DIMOB', fls. a \_ para os anos-calendário de 2004 e 2005, contendo os imóveis que conseguimos comprovar a venda e que não constaram nas respectivas DIMOB, sendo que para os anos-calendários de 2006 e 2007, os imóveis que constam nas Planilhas CONFIRMAÇÃO DAS VENDAS' dos mesmos anos foram todos omitidos na DIMOB, já que 'o contribuinte não apresentou as Declarações a que estava obrigado.

E por derradeiro elaboramos a Planilha "APURAÇÃO DA MULTA RELATIVA A OMISSÃO DA DIMOB", fl. a .

10 - Vale destacar que a busca e apreensão, por parte da Polícia Federal, se deu em 17/07/2008 e o início do procedimento fiscal foi dado somente no dia 08/06/2009, o que oportunizou ao Contribuinte retificar todas as Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa jurídica — DIPJ, relativas aos anos-calendário de 2004 a 2007, abrangendo todo período fiscalizado.

*Mesmo após a retificação, a sua contabilidade não registra todas as receitas decorrentes da intermediação de imóveis.*

*Após a confirmação das vendas pelo contribuinte em respostas as Intimações de nº 06 e 07, confrontamos com as vendas informadas nas Notas Fiscais emitidas pelo Contribuinte, as vendas informadas na DIMOB, as vendas informadas na Relação dos Corretores, e as vendas confirmadas por meio de Contrato de Compra e Venda, Escritura e Recibos, encontrados no material fornecido pela Polícia Federal e então, elaboramos as planilhas: 'Confirmação de Vendas' fls. a 1627 relativas aos anos de 2005 a 2007, e Planilha de 'Relação dos Imóveis Intermediados Omitidos na Contabilidade fls.. relativa ao ano de 2004, que incluem todas vendas de imóveis confirmadas, seja pelo contribuinte, seja pela notas fiscais, seja pela DIMOB e seja pelos Contratos de Compra e Venda, as Escrituras ou os Recibos.*

(...)

*Por fim, elaboramos a Planilha "APURAÇÃO DA OMISSÃO DE RECEITA", fls. a , na qual consta as receitas apuradas, mês a mês, decorrentes da Confirmação de vendas para os anos-calandário de 2005 a 2007 e confrontamos com as receitas de vendas contabilizadas pelo contribuinte na conta contábil "Receitas de Vendas" do Livro Razão, fls. a achando assim a receita omitida para os anos acima referidos. Já para o ano-calandário de 2004 apuramos a omissão diretamente na Planilha 'Relação dos Imóveis Intermediados Omitidos na Contabilidade', acima referida.*

A questão posta em debate, e que levou ao cancelamento do auto de infração, gira em torno da legalidade na obtenção da prova sobre a qual a Autoridade Fiscal lavrou o auto de infração.

A Recorrente alegou, em síntese, na preliminar de relevo, que as provas obtidas pela Secretaria da Receita Federal e que embasaram a lavratura do auto de infração, recolhidas pela busca e apreensão realizada pela Polícia Federal, são ilícitas, uma vez que teria havido o descumprimento da ordem judicial que deferira o procedimento, incorrendo em verdadeira devassa aos arquivos da sociedade, consoante restou certificado no "Auto circunstanciado de busca" de fls. 7.376/7.379.

Partindo da premissa de que "todas as peças apreendidas passaram pelo crivo das autoridades fiscais" e de que o auto de infração foi lavrado com base nas provas e documentos adquiridos por intermédio da Polícia Federal, lastreadas pela decisão judicial de busca e apreensão, a maioria da Turma Julgadora entendeu ter havido descumprimento, por parte da Polícia Federal, dos limites e requisitos impostos na decisão judicial. Por esse motivo, os documentos dela decorrentes caracterizam prova ilícita, impossível de ser utilizada como fundamento para lavratura do lançamento.

Nesse contexto, para a melhor apreciação do caso, necessária a análise das normas jurídicas aplicáveis à espécie, notadamente aquelas que estabelecem o conceito de

domicílio e sua proteção constitucional, além da doutrina e das normas afetas à decisão que determina o procedimento de busca e apreensão de provas e sua estreita relação com a ilicitude dos meios probatórios.

## 2. Do Descumprimento da Ordem Judicial

A divergência surgida no âmbito da Turma Julgadora refere-se, fundamentalmente, à relevância da presença, ou não, de Auditor Fiscal da Receita Federal, durante o cumprimento da busca e apreensão autorizada pelo Juízo Federal da 3ª Vara da Seção Judiciária de Alagoas.

É que, segundo a leitura da DRJ, a ausência do Auditor Fiscal em referido procedimento, a par de expressamente determinada pela decisão judicial, não teria qualquer efeito posto que *“os documentos apreendidos foram, posteriormente, analisados por Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil”*.

Assim, esse mero descumprimento formal no momento da realização da diligência não teria trazido qualquer prejuízo para a recolhimento da prova.

Apesar de ser adepto da teoria do *pas de nullité sans grief*, entendo que, na hipótese dos autos, não houve um descumprimento meramente formal da decisão, mas sim de elemento intrínseco à validade da própria ordem judicial.

De fato, o MM. Juiz prolator da referida decisão deixou consignado que *“qualquer busca é sempre invasiva e atentatória à intimidade do indivíduo, deve o executor agir com redobrada cautela e causar o menor distúrbio possível. Entenda-se tal procedimento não somente em relação ao tempo de duração da diligência, com relação à conduta a ser tomada dentro do domicílio”*. Assim, exigiu inúmeras cautelas para o cumprimento da ordem, de forma a evitar *“um desnecessário abalo de sua credibilidade e imagem pública, em razão de um procedimento meramente inquisitorial que não lhe assegura contraditório ou ampla defesa”*. E, dentre as cautelas exigidas pelo insigne magistrado, determinou:

- a) *“o devido acompanhamento de Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, de modo a orientar os policiais quanto ao interesse fiscal de cada documento”*;
- b) *“Expeça-se ofício à Superintendência da Polícia Federal, informando sobre as cautelas peculiares que esta busca e apreensão requer, bem como ofício à Receita Federal para que disponibilize Auditores Fiscais para acompanhamento na diligência a ser promovida pela Polícia Federal, respeitando-se o sigilo”*

Nesse contexto, a decisão judicial tem um objetivo claro e declarado ao exigir a presença de Auditor Fiscal da Receita Federal, qual seja, permitir a identificação dos elementos de prova que pudessem ser relevantes para a realização de perícia técnica.

Diante disso, entendo que a ausência de Auditores Fiscais quando da realização da diligência pela Polícia Federal impediu a individualização do objeto da busca e apreensão, permitindo a coleta dos elementos de prova feita sem a orientação “*quanto ao interesse fiscal de cada documento*”, atingindo a essência da ordem judicial segundo a qual a operação estava amparada.

Com isso, o descumprimento da ordem judicial tem resultados diretos na busca e apreensão dela decorrente. É o que passo a demonstrar.

## 2.1. A caracterização do Domicílio pelo Código Civil de 2002.

A análise do caso em apreço passa, necessariamente, pelo estudo pormenorizado do instituto jurídico do domicílio, abarcando sua regulação pelo Direito Civil e seu âmbito de proteção pela Constituição da República de 1988.

O domicílio das pessoas físicas tal como está disciplinado no Código Civil de 2002, na esteira do que já estabelecia o Código Civil Suíço, encerra dois elementos: um material, no qual se apresenta a idéia de residência, de morada; e outro psíquico, o qual consiste na intenção do agente em permanecer em determinado local.<sup>2</sup> É o que está previsto no art. 70 do Código Civil, segundo o qual “*o domicílio da pessoa natural é o lugar onde ela estabelece a sua residência com ânimo definitivo.*”

Por outro lado, a caracterização do domicílio da pessoa jurídica, enquanto ente abstrato, certamente foi determinada diferentemente da noção aplicada às pessoas naturais.

Consoante a lição lembrada por Clóvis Beviláqua, “*Savigny, faz notar que a noção de domicílio não se applica ás pessoas jurídicas senão artificialmente, mas reconhece que, não obstante, é necessário determina-lo para reconhecer-se a jurisdição, a que estão submettidas*”<sup>3</sup>

A “artificialidade” a que se refere Savigny decorre justamente do caráter abstrato inerente à existência das pessoas jurídicas, pelo que os elementos que integram o conceito de domicílio das pessoas jurídicas são, logicamente, diferentes daqueles afetos ao conceito de domicílio das pessoas naturais. De fato, a doutrina rechaça a possibilidade de as pessoas jurídicas possuírem residência, signo lingüístico-jurídico que exprime a idéia de morada definitiva das pessoas naturais.

Ocorre que, com a evolução da legislação, atribuiu-se efeitos jurídicos equivalentes ao domicílio das pessoas naturais e das pessoas jurídicas, sobretudo em relação ao direito à inviolabilidade da “casa” tal como previsto no art. 5º, XI da Constituição da República de 1988, sobre o qual serão tecidos comentários específicos no tópico seguinte.

Consoante a legislação civilista, as pessoas jurídicas possuem sede, que pode ser entendida como o centro de sua atividade dirigente, sua atividade de administração. Veja-se a prescrição do art. 75, IV do Código Civil:

<sup>2</sup> PEREIRA, Caio Mario da Silva. *Instituições de Direito Civil: Introdução ao Direito Civil. Teoria geral do Direito Civil*. Vol 1, 22ª Ed. Atual. Maria Celina Bodin de Moraes, Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 370.

<sup>3</sup> BEVILÁQUA, Clóvis. *Theoria geral do Direito Civil*. 2ª ed. Editora não informada. 1929, p. 204.

*Art. 75. Quanto às pessoas jurídicas, o domicílio é:*

[...]

*IV - das demais pessoas jurídicas, o lugar onde funcionarem as respectivas diretorias e administrações, ou onde elegerem domicílio especial no seu estatuto ou atos constitutivos.*

A sede, por sua vez, é integrada por um estabelecimento, e é necessário que este se prenda a determinado lugar, a um espaço físico, onde os interessados possam demandar a pessoa jurídica.<sup>4</sup>

Ao dissertar sobre a diferenciação doutrinária existente entre os conceitos jurídicos de “residência” e “sede social”, Caio Mário da Silva Pereira afirma que, “*na sistemática legal, há perfeita analogia de efeitos entre um e outro conceito, e, daí, a extensão doutrinária da idéia de domicílio à pessoa jurídica*”<sup>5</sup> Essa equivalência de efeitos é de fulcral importância para a análise do caso em apreço, tendo em vista a garantia constitucional da inviolabilidade da “casa” prevista no art. 5º, XI da Constituição da República de 1988.

Assim, não obstante as pessoas jurídicas estejam obrigadas a indicar determinada localidade como seu domicílio, nos termos do art. 46 do Código Civil<sup>6</sup>, o mesmo Diploma, com o claro objetivo de proteger os credores das sociedades que realizam operações plurilocalizadas<sup>7</sup>, determinou que cada estabelecimento da mesma pessoa jurídica seja considerado seu domicílio isoladamente, em relação aos atos nele praticados. É a literalidade do art. 75, § 1º do CC/02<sup>8</sup>:

*Art. 75. Quanto às pessoas jurídicas, o domicílio é:*

[...]

*§ 1o Tendo a pessoa jurídica diversos estabelecimentos em lugares diferentes, cada um deles será considerado domicílio para os atos nele praticados.*

<sup>4</sup> PEREIRA, Caio Mario da Silva. *Instituições de Direito Civil: Introdução ao Direito Civil. Teoria geral do Direito Civil. Vol I. 22ª Ed. Atual.* Maria Celina Bodin de Moraes, Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 386.

<sup>5</sup> PEREIRA, Caio Mario da Silva. *Instituições de Direito Civil: Introdução ao Direito Civil. Teoria geral do Direito Civil. Vol I. 22ª Ed. Atual.* Maria Celina Bodin de Moraes, Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 386.

<sup>6</sup> Art. 46. O registro declarará:

I - a denominação, os fins, a sede, o tempo de duração e o fundo social, quando houver;

[...] (grifos acrescidos)

<sup>7</sup> É o posicionamento de Washington de Barros Monteiro, lembrando os comentários ao Código Civil de 1916 feitos por Clovis Bevilacqua. MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil: Parte geral. Vol. I, 39ª ed. Atual.* Ana Cristina de Barros Monteiro França Pinto, São Paulo: Saraiva, 2003. p. 163.

<sup>8</sup> Corroborando a prescrição legislativa e a vetusta súmula 363 do Supremo Tribunal Federal: *A pessoa jurídica de direito privado pode ser demandada no domicílio da agência, ou estabelecimento, em que se praticou o ato.*

Na esteira desse entendimento, qualquer estabelecimento físico pertencente a uma pessoa jurídica, ao tempo em que é considerado pela lei civil como domicílio, merecerá a proteção outorgada pela Constituição da República de 1988.

Nesse contexto, conclui Maria Helena Diniz que o domicílio das pessoas jurídicas “*como não tem residência, é o local de suas atividades habituais, de seu governo, administração ou direção, ou, ainda, o determinado no ato constitutivo*”<sup>9</sup>

A exposição apresentada, forte no entendimento doutrinário brasileiro, leva à conclusão de que o local onde se encontra o estabelecimento físico das pessoas jurídicas é considerado seu domicílio individualmente, tanto para beneficiar os credores locais, em virtude de atos praticados pelos agentes lotados naquele estabelecimento, como para atrair a proteção constitucional prevista no art. 5º, XI da Constituição da República de 1988.

## 2.2. O direito fundamental à inviolabilidade do Domicílio.

O domicílio, tal como previsto no art. 5º, XI da Constituição da República de 1988<sup>10</sup> “*delimita um espaço físico em que o indivíduo desfruta da privacidade, em suas variadas expressões. Ali, não deve sofrer intromissão por terceiros, e deverá gozar da tranqüilidade da vida íntima*”<sup>11</sup>.

Consoante a lição de Dinorá Adelaide Musetti Grotti, “*a inviolabilidade do domicílio ingressou no Direito Constitucional brasileiro logo com a primeira Constituição – a do Império – e desde então vem sendo consagrada nas várias Leis Fundamentais pátrias*”<sup>12</sup>.

Já em 1824 o direito à inviolabilidade da casa já figurava como direito fundamental do cidadão, pelo que a citada norma, desde a primeira experiência constitucional brasileira, alterou pouco a sua redação.<sup>13</sup>

O atual texto constitucional faz referência expressa ao termo “casa”, pelo que coube à doutrina e à jurisprudência interpretar sistemática e teleologicamente o dispositivo constitucional para identificar o núcleo de tutela do direito fundamental à inviolabilidade do domicílio.

A doutrina pátria parece unânime ao atribuir, ao conceito de domicílio, uma abrangência maior que o conceito indicado no Código Civil. Segundo Manoel Gonçalves

<sup>9</sup> DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro*. Vol. I, 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 245)

<sup>10</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XI - a casa é asilo inviolável do indivíduo, ninguém nela podendo penetrar sem consentimento do morador, salvo em caso de flagrante delito ou desastre, ou para prestar socorro, ou, durante o dia, por determinação judicial;

[...]

<sup>11</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 430.

<sup>12</sup> GROTTI, Dinorá Adelaide Musetti. *Inviolabilidade do domicílio na Constituição*. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 55.

<sup>13</sup> GROTTI, Dinorá Adelaide Musetti. *Inviolabilidade do domicílio na Constituição*. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 55.

Ferreira Filho, a concepção constitucional de domicílio compreende “*todo local, delimitado e separado, que alguém ocupa com direito exclusivo e próprio, a qualquer título. O ponto essencial da caracterização está na exclusividade em relação ao público em geral. Assim, é inviolável como domicílio tanto a moradia quanto o estabelecimento de trabalho, desde que este não esteja aberto a qualquer um do povo, como um bar ou restaurante*”<sup>14</sup>

No mesmo sentido é a preclara lição de Paolo Barile, *in verbis*:

*O domicílio não é apenas a casa de habitação mas também o escritório onde se trabalha, o estabelecimento industrial, o clube recreativo, o colégio, o convento, a caserna e também a moradia precária, como um quarto de hotel: em resumo, domicílio é o espaço isolado do ambiente externo utilizado para o desenvolvimento das atividades da vida e do qual a pessoa ou pessoas titulares pretendam normalmente excluir a presença de terceiros.*<sup>15</sup>

No entanto, ainda que o texto constitucional tenha alargado o conceito de domicílio, tal fato em nada alterará a análise do caso em apreço, vez que o Código Civil, ainda que adotando conceito menos abrangente, já previa a possibilidade legal de existência de domicílio das pessoas jurídicas.

De mais a mais, o direito a inviolabilidade do domicílio previsto no art. 5º, XI da CR/88 é direito fundamental do cidadão.

Veja-se, por oportuno, a doutrina de José Afonso Da Silva, ao comentar *status* de direito fundamental da inviolabilidade de domicílio e sua relação com outros valores acobertados pelo texto constitucional:

*Aqui, cumpre lembrar que, ao estatuir que “a casa é asilo inviolável do indivíduo”, a Constituição está reconhecendo que o homem tem direito fundamental a um lugar em que, só ou com sua família, goze de uma esfera jurídica privada e íntima, que terá quer ser respeitada como sagrada manifestação da pessoa humana. Ai também o direito fundamental da privacidade, da intimidade, que esse asilo inviolável protege.*<sup>16</sup>

<sup>14</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. apud. GROTTI, Dinorá Adelaide Musetti. *Inviolabilidade do domicílio na Constituição*. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 72.

<sup>15</sup> BARILE, Paolo. apud. GROTTI, Dinorá Adelaide Musetti. *Inviolabilidade do domicílio na Constituição*. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 73.

<sup>16</sup> SILVA, José Afonso da. *Comentário contextual à constituição*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 102.

Tratando-se, portanto, de direito fundamental, a norma ora em comento tem aplicação imediata<sup>17</sup>, sendo de observância obrigatória por todos os órgãos do Estado.

A jurisprudência, a seu turno, possui entendimento pacificado sobre a caracterização do signo “casa” utilizado pela Constituição da República para garantir o direito fundamental a inviolabilidade de domicílio.

Nos autos do MS 23595 MC, de relatoria do Ministro Celso de Mello, do Supremo Tribunal Federal, o eminente julgador entendeu que “*impõe-se destacar, por necessário, que o conceito de "casa", para os fins da proteção jurídico-constitucional a que se refere o art. 5º, XI, da Lei Fundamental, reveste-se de caráter amplo, pois compreende, na abrangência de sua designação tutelar, (a) qualquer compartimento habitado, (b) qualquer aposento ocupado de habitação coletiva e (c) qualquer compartimento privado onde alguém exerce profissão ou atividade.*” (MS 23595 MC / DF, Decisão monocrática, Rel. Min. Celso De Mello, DJ 01/02/2000).

De fato, é esse o entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal sobre do aspecto semântico do signo da “casa” de que trata a Constituição da República, quando garante o direito à inviolabilidade do domicílio. Confira-se, por oportuno, outro julgado da Suprema Corte:

*E M E N T A:*

[...]

*A GARANTIA DA INVIOABILIDADE DOMICILIAR COMO LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL AO PODER DO ESTADO EM TEMA DE FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA - CONCEITO DE "CASA" PARA EFEITO DE PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL - AMPLITUDE DESSA NOÇÃO CONCEITUAL, QUE TAMBÉM COMPREENDE OS ESPAÇOS PRIVADOS NÃO ABERTOS AO PÚBLICO, ONDE ALGUÉM EXERCE ATIVIDADE PROFISSIONAL: NECESSIDADE, EM TAL HIPÓTESE, DE MANDADO JUDICIAL (CF, ART. 5º, XI). - Para os fins da proteção jurídica a que se refere o art. 5º, XI, da Constituição da República, o conceito normativo de "casa" revela-se abrangente e, por estender-se a qualquer compartimento privado não aberto ao público, onde alguém exerce profissão ou atividade (CP, art. 150, § 4º, III), compreende, observada essa específica limitação espacial (área interna não acessível ao público), os escritórios profissionais, inclusive os de contabilidade, "embora sem conexão com a casa de moradia propriamente dita" (NELSON HUNGRIA). Doutrina. Precedentes. - Sem que ocorra qualquer das situações excepcionais taxativamente previstas no texto constitucional (art. 5º, XI), nenhum agente público, ainda que vinculado à administração tributária do Estado, poderá, contra a vontade de quem de direito ("invito domino"), ingressar,*

<sup>17</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:



qual os direitos fundamentais entram constantemente em colisão. Conclui a doutrina que “*todo direito fundamental é, portanto, restringível.*”<sup>19</sup>

Nesse contexto, verifica-se que a própria Constituição da República de 1988 apresentou exceções ao direito fundamental a inviolabilidade do domicílio.

De fato, o já citado art. 5º, XI da Constituição Federal permitiu a presença de indivíduos no domicílio de determinada pessoa (natural ou jurídica), sem o seu consentimento, nas hipóteses de “*flagrante delito ou desastre, ou para prestar socorro, ou, durante o dia, por determinação judicial.*”

Importa, para a análise do caso em apreço, a parte final do dispositivo, qual seja, a possibilidade de adentrar no domicílio de determinada pessoa, sem o seu consentimento, em virtude de determinação judicial.

Nesse contexto, frise-se, desde logo, que “*o juiz, titular do poder formidável instituído na cláusula do inc. XI do art. 5º, deve utilizar a “reserva jurisdicional” com moderação e razoabilidade, atento mais aos fins do que à letra constitucional*”<sup>20</sup>.

No entanto, antes de se passar a análise do caso concreto, cumpre salientar alguns aspectos doutrinários a respeito da natureza jurídica da “determinação judicial” a qual alude o dispositivo.

### 3. A busca e apreensão como decisão judicial

#### 3.1. Decisão judicial como criação do Direito

Consoante a mais moderna doutrina da Ciência do Direito, o juiz ocupa um lugar central no sistema jurídico, orientado pelas normas já existentes no sistema, as quais integram a fundamentação de sua principal função: a função de decidir.

Veja-se, por oportuno, a lição de Misabel Abreu Machado Derzi:

*Ao teorizar o sistema jurídico autônomo e autopoietico, NIKLAS LUHMANN repensou o Estado de Direito, dentro das mais antigas tradições germânicas: voltado ao passado, nas fronteiras do input, do qual se extraem as normas, como expectativas de comportamento, cuja fonte principal são as leis, a guiam as orientações de decisão dos conflitos. Como um programa para a decisão, em sua concepção, o sistema jurídico coloca, em seu centro, o juiz, jungido compulsoriamente à função de decidir, de forma independente, impermeável às determinações advindas do ambiente (econômicas ou políticas), enfim, extrajurídicas, mas*

<sup>19</sup> SILVA, Luís Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 253.

<sup>20</sup> GROTTI, Dinorá Adelaide Musetti. *Inviolabilidade do domicílio na Constituição*. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 170.

*vinculado àquelas fontes de orientação do input.*<sup>21</sup> (*grifos acrescidos*)

Nesse sentido, tem-se que a atividade de decisão do juiz, ao passo que figura como aspecto dinâmico do sistema jurídico, está limitada à orientação do *input* sistêmico, é dizer, está orientada pelas normas jurídicas que integram o sistema. Trata-se, portanto, de atividade eminentemente tecnológica, fundada em saber dogmático, na medida em que pretende identificar, a partir de um conhecimento técnico-jurídico previamente estabelecido, o sentido jurídico de aplicação das normas a um caso concreto.

Nesse sentido, confira a lição de Tércio Sampaio Ferraz Júnior:

*Sendo um saber tecnológico, o saber dogmático não cuida da decisão em termos de sua descrição como realidade social, mas de regras para a tomada de decisão. Ao fazê-lo, encara o problema da decidibilidade como resultante da incidência contínua do direito na convivência, esta própria vista como sistema de conflitos intermitentes. É nesses termos que se ocupa das condições de possibilidade para a tomada de decisão. A doutrina dogmática, assim, tradicionalmente, preocupa-se com os requisitos técnicos que constituem os instrumentos de que serve o decisor, aparentemente para adaptar sua ação à natureza mesma dos conflitos, mas, na verdade, para encontrar a decisão que prevalecentemente se imponha e os conforme juridicamente.*<sup>22</sup>

Tem-se, portanto, que o juiz, enquanto órgão do Poder Judiciário (que é, definitivamente, um Poder do Estado<sup>23</sup>), possui atividade criativa, é dizer, cria direito a ser aplicado ao caso concreto<sup>24</sup>.

A criação do Direito pelo Juiz fundamenta-se no entendimento de que o operador das normas jurídicas, consideradas como “*significação que colhemos da leitura dos textos do direito positivo*”<sup>25</sup>, ao aplicá-las a determinado caso concreto, necessariamente fará juízos interpretativos, amoldando a prescrição deontica prevista abstratamente às condições fáticas sobre as quais ela incidirá. Aplicar o Direito, portanto, é criar o Direito mediante a interpretação de normas jurídicas extraídas do ordenamento jurídico positivo.

<sup>21</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário: Proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 51.

<sup>22</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: Técnica, decisão, dominação*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 305.

<sup>23</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário: Proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 49-52.

<sup>24</sup> É a doutrina de HANS KELSEN, noticiada por MISABEL ABREU MACHADO DERZI. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário: Proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 62.

<sup>25</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 7.

Especificamente no caso sob análise, a “criação do Direito” a que se refere a doutrina consubstancia-se na criação de uma ordem a ser executada pelos destinatários do comando, sendo devidamente motivada<sup>26</sup> e cujo cumprimento dar-se-á exatamente nos termos prescritos pelo órgão julgador.

A atividade do juiz, além de prescrever uma conduta obrigatória, visa estabelecer os limites nos quais tal conduta deverá ser realizada, sempre em observância aos direitos fundamentais previstos na Constituição da República de 1988.

Finalmente, cumpre frisar que, caso tal ordem judicial seja cumprida de maneira diferente daquela determinada pelo juiz competente, todos os atos praticados pelos destinatários serão considerados inválidos, hipótese que, como se verá, ocorreu no caso sob análise.

## 2.2. A busca e apreensão como decisão judicial

Consoante a lição de Eugênio Pacelli De Oliveira, “a prova judiciária tem um objetivo claramente definido: a reconstrução dos fatos investigados no processo, buscando a maior coincidência possível com a realidade histórica, isto é, com a verdade dos fatos, tal como efetivamente ocorridos no espaço e no tempo.”<sup>27</sup> Trata-se, portanto, da reconstrução histórica do fato delituoso.

Sobre o papel da prova no Direito Tributário, confira-se lição de Paulo de Barros Carvalho, a qual se assemelha ao posicionamento de Eugênio Pacelli De Oliveira:

*Ao relatarmos o evento tributário, é imprescindível que os agentes da Administração demonstrem-no por meio de uma linguagem admitida pelo direito. Nesse ponto, ingressamos no campo das provas da ocorrência factual que devem ser aptas para certificar a ocorrência do fato. Em outras palavras, comprovar a legitimidade da norma individual e concreta que documenta a incidência tributária significa promover a verificação de que o acontecimento fático narrado e a relação jurídica instaurada mantêm estrita correspondência com as provas montadas e apresentadas mediante formas lingüísticas selecionadas pelo direito positivo.*<sup>28</sup>

<sup>26</sup> Art. 93. Lei complementar, de iniciativa do Supremo Tribunal Federal, disporá sobre o Estatuto da Magistratura, observados os seguintes princípios:

[...]

IX todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade, podendo a lei limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes, em casos nos quais a preservação do direito à intimidade do interessado no sigilo não prejudique o interesse público à informação;

[...]

<sup>27</sup> OLIVEIRA, Eugênio Pacelli. *Curso de processo penal*. 5ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2005, p. 277.

<sup>28</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Notas sobre a prova no processo administrativo tributário. In SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário*. Vol II, São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 857.

A prova que motivará o convencimento do julgador, a princípio, deve ser produzida com a observância das normas constitucionais atinentes ao Direito Processual, notadamente a norma da garantia do contraditório e da ampla defesa<sup>29</sup>.

Ocorre que em determinadas circunstâncias, verificada a urgência, é dizer, a necessidade da produção célere de determinada prova indispensável à formação da convicção do Juiz, o ordenamento jurídico brasileiro prevê específica medida acautelatória, qual seja: a busca e apreensão.

Segundo Hélio Tornaghi, “a finalidade da busca é sempre, como já se disse, apreender algo. A apreensão (saisie, seqüestro, Beschlagnahme, seizure) é o ato pelo qual a autoridade ou seu agente retira a pessoa ou a coisa da esfera de quem a detém. É providência cautelar e, como tal, é meio e não fim”.<sup>30</sup>

Dissertando sobre o tema, confira-se didática passagem de Eugênio Pacelli de Oliveira:

*Enquanto os demais meios de prova antes analisados são produzidos, desde o seu início, em contraditório, com a participação de ambas as partes, a busca e apreensão segue procedimento diverso, em atenção às peculiaridades da medida.*

*Trata-se, por certo, de medida de natureza eminentemente cautelar, para acautelamento de material probatório, de coisa, animais e até de pessoas, que não estejam ao alcance, espontâneo, da Justiça.*<sup>31</sup>

E continua o eminente processualista destacando a excepcionalidade da medida ora em análise:

*A medida, cautelar no que se refere à questão probatória e da segurança de pessoas, é também excepcional por implicar a queda da inviolabilidade do acusado ou de terceiros, quer no que se refere à inviolabilidade do domicílio, como também no que diz com a inviolabilidade pessoal.*

*Por isso, somente quando fundadas razões, quanto à urgência e necessidade da medida, estiverem presentes, é que se poderá conceder a busca e apreensão, tanto na fase de investigação, como no curso da ação.*<sup>32</sup>

<sup>29</sup> OLIVEIRA, Eugênio Pacelli. *Curso de processo penal*. 5ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2005, p. 278-280.

<sup>30</sup> TORNAGHI, Hélio. *Curso de Processo Penal*. Vol I. 10ª ed. Atual. por Adalberto José Q. T. de Camargo Aranha. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 476.

<sup>31</sup> OLIVEIRA, Eugênio Pacelli. *Curso de processo penal*. 5ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2005, p. 358-359.

<sup>32</sup> OLIVEIRA, Eugênio Pacelli. *Curso de processo penal*. 5ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2005, p. 359.

Para o deslinde do caso sob análise, destaca-se o instituto da busca e apreensão previsto no art. 240 e seguintes do Código de Processo Penal, vez que, consoante o mandado de fls. 7.375 dos autos, o Juiz da 3ª Vara Federal da Seção Judiciária de Alagoas fundamentou sua decisão indicando o citado art. 240 do CPP, no § 1º, “e” e “h”.

Cumprido frisar, desde logo, que o instituto, tal como disciplinado pela lei processual penal, pretende acautelar a produção probatória de qualquer elemento que induza a convicção do Juiz, não se limitando, portanto, a busca de provas que representem, necessariamente, o cometimento de crime.

Isso não quer dizer, contudo, que o cumprimento de uma busca e apreensão, possa ser geral e inespecífica, devendo restringir-se, precisamente, à finalidade e ao tipo de prova útil ao objeto da investigação.

Pois bem. A busca e apreensão poderá ser domiciliar ou pessoal. A primeira, que interessa especialmente ao caso sob análise, consoante a dicção do art. 246 do CPP, consiste na busca em compartimento habitado ou em aposento ocupado de habitação coletiva ou em compartimento não aberto ao público, onde alguém exercer profissão ou atividade.

O mesmo diploma processual prescreve, no art. 245, os procedimentos e especificidades atinentes à busca domiciliar. Veja-se:

*Art. 245. As buscas domiciliares serão executadas de dia, salvo se o morador consentir que se realizem à noite, e, antes de penetrarem na casa, os executores mostrarão e lerão o mandado ao morador, ou a quem o represente, intimando-o, em seguida, a abrir a porta.*

*§ 1º Se a própria autoridade der a busca, declarará previamente sua qualidade e o objeto da diligência.*

*§ 2º Em caso de desobediência, será arrombada a porta e forçada a entrada.*

*§ 3º Recalcitrando o morador, será permitido o emprego de força contra coisas existentes no interior da casa, para o descobrimento do que se procura.*

*§ 4º Observar-se-á o disposto nos §§ 2º e 3º, quando ausentes os moradores, devendo, neste caso, ser intimado a assistir à diligência qualquer vizinho, se houver e estiver presente.*

*§ 5º Se é determinada a pessoa ou coisa que se vai procurar, o morador será intimado a mostrá-la.*

*§ 6º Descoberta a pessoa ou coisa que se procura, será imediatamente apreendida e posta sob custódia da autoridade ou de seus agentes.*

*§ 7º Finda a diligência, os executores lavrarão auto circunstanciado, assinando-o com duas testemunhas presenciais, sem prejuízo do disposto no § 4º.*

**Analisando os elementos indispensáveis para a execução da medida, confira-se, novamente, a posição de Eugênio Pacelli De Oliveira:**

*Assim, são indispensáveis para a execução da medida:*

*a) ordem judicial escrita e fundamentada, como qualquer medida cautelar restritiva de direitos (art. 5º, XI, CF);*

*b) indicação precisa do local, dos motivos e da finalidade da diligência (art. 243, CPP);*

*c) cumprimento da diligência durante o dia, salvo se consentida à noite, pelo morador;*

*d) o uso de força e de arrombamento somente será possível em caso de desobediência, ou em caso de ausência do morador ou de qualquer pessoa no local (art. 245, § 3º e § 4º).<sup>33</sup>*

Ao que se apresenta, portanto, a busca e apreensão é modalidade cautelar de produção de provas admitida pelo Código de Processo Penal. No entanto, considerando a excepcionalidade da medida, que se dá sem a observância do direito ao contraditório, deverá ser previamente requisitada ao Poder Judiciário, que a concederá por decisão precisamente motivada.

À decisão judicial, portanto, que defere o pedido cautelar de busca e apreensão, deve-se aplicar o entendimento doutrinário exposto acima. Nesse sentido, tem-se que a decisão judicial e, logicamente, o mandado dela derivado, estabelece os estreitos limites em relação aos quais estará adstrito o servidor público incumbido de cumprir a ordem.

*Nessa esteira é a posição de HÉLIO TORNAGHI:*

*Quem a ordena [decisão que determina a busca] tem no mandado a prova de sua razão de ordenar, de sua prudência, da legitimidade de sua ordem. Para isso mandado deve mencionar o motivo e os fins da diligência. Fica assim acobertado contra os excessos ou abusos que o executor pratique, uma vez que o mandado contém, o mais precisamente possível, a indicação da cada em que deve ser realizada a diligência, do nome do respectivo proprietário ou morador e, bem assim, os fins da diligência (art. 243, I e II)<sup>34</sup>. (grifos acrescidos)*

A motivação, aqui, engloba tanto as questões fáticas, que apresentam urgência e necessidade, quanto questões jurídicas, de adequação dos fatos às prescrições normativas abstratamente previstas, as quais integram o conteúdo do saber jurídico-tecnológico a que se referiu Tércio Ferraz Júnior.

<sup>33</sup> OLIVEIRA, Eugênio Pacelli. *Curso de processo penal*. 5ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2005, p. 359.

Hélio Tornaghi, a propósito das razões que levam o Juiz a determinar a busca, demonstra a patente excepcionalidade da medida:

*A lei exige fundadas razões e essas razões se baseiam na suspeita grave, séria, confortada pelo que a autoridade judicial sabe, pelo que teme, pelo que deve prevenir ou remediar e não na realidade que só por meio da busca vai ser conhecida. Fundadas razões são as que se estribam em indícios de que a pessoa ou coisa procurada se encontram na casa em que a busca deve ser feita.*<sup>35</sup>

A indicação precisa do local também é de suma importância, vez que, conectada aos motivos determinantes da decisão judicial, indica ao cumpridor da ordem exatamente onde terá de fazê-lo. Frise-se que, nesse aspecto, a decisão jamais poderá ser geral (ordem para revistar todas as casas de um logradouro, vila ou o que seja)<sup>36</sup>.

A finalidade da medida, por sua vez, deve indicar precisamente o que se pretende buscar. De fato, a busca volta-se “para o descobrimento do que se procura (CPP, art. 245, § 3.º). Assim, não se sai em busca de coisa qualquer, de pessoa incerta, ou local não sabido, mas do que, efetivamente, importa e serve ao processo penal”<sup>37</sup>.

A questão da finalidade da medida acautelatória em questão é de importância crucial para a análise do caso concreto que ora se apresenta. Como se verá, a presença do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil no ato de cumprimento do mandado judicial foi determinada, pelo Juiz da 3ª Vara Federal da Seção Judiciária de Alagoas, precisamente para garantir esse elemento do mandado.

Finalmente, a medida deverá ser cumprida durante o dia (entendido aqui o período compreendido entre 06 horas e 18 horas<sup>38</sup>), e o uso da força para arrombamento deverá ocorrer, exclusivamente, nas hipóteses de clara desobediência do investigado ou de ausência de quem quer que seja no local, observados, aqui, os princípios da proporcionalidade e razoabilidade.

É de se concluir, portanto, que a prolação da decisão que determina a busca e apreensão, considerada em sua inteireza (motivação; local do cumprimento da ordem e finalidade da medida), cria Direito (norma jurídica individual e concreta) consubstanciado em um dever ao agente que cumprirá a ordem, obedecidos os limites impostos pelo Juiz; e em um direito ao investigado, delimitando e restringindo a medida invasiva e evitando a devassa.

<sup>35</sup> TORNAGHI, Hélio. *Curso de Processo Penal*. Vol I. 10ª ed. Atual. por Adalberto José Q. T. de Camargo Aranha. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 471.

<sup>36</sup> FALCÃO, Alcino Pinto. apud. GROTTI, Dinorá Adelaide Musetti. *Inviolabilidade do domicílio na Constituição*. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 122.

<sup>37</sup> PITOMBO, Cleunice A. Valentim Bastos. *Da Busca e Apreensão no Processo Penal*. 2ª ed. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2005, p. 117.

<sup>38</sup> SILVA, José Afonso da. *Comentário contextual à constituição*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 103.

### 3. Descumprimento da decisão judicial e a vedação constitucional à utilização de provas ilícitas no processo.

A Constituição da República de 1988 vedou, expressamente, a utilização, em processos de todo o gênero, de provas obtidas ilicitamente. Confira-se o texto do art. 5º, LVI do texto constitucional:

*Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:*

[...]

*LVI - são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos;*

Tal dispositivo tem como principal e corriqueiro objetivo, preservar direitos fundamentais dos cidadãos investigados, dentre os quais se destaca o direito à inviolabilidade de domicílio, à intimidade e ao devido processo legal, no qual se garante o contraditório e a ampla defesa.

Nesse sentido, confira-se a lição de Eugênio Pacelli De Oliveira:

*Já veremos que em tema de produção de provas, e, assim, em produção ilícita de provas, o que se revela e o que se quer efetivamente proteger, na verdade, não é unicamente a ética do procedimento, mas, sobretudo, a violação a direitos fundamentais, via de regra, mais expostas a tais diligências investigativas. É o caso das violações a domicílios, das interceptações clandestinas e de toda a sorte de tangenciamento da privacidade e da intimidade.<sup>39</sup>*

Igual posicionamento é adotado por Gilmar Ferreira Mendes:

*O âmbito de proteção da garantia quanto à inadmissibilidade da prova ilícita está em estrita conexão com outros direito e garantias fundamentais, como o direito à intimidade e à privacidade (art. 5º, X), o direito à inviolabilidade do domicílio (art. 5º, XI), o sigilo de correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas (art. 5º, XII) e o direito ao sigilo profissional (CF, art. 5º, XIII e XIV, in fine), dentre outros.*

*A obtenção de provas sem a observância das garantias previstas na ordem constitucional ou em contrariedade ao disposto em*

*normas fundamentais de procedimento configurará afronta ao princípio do devido processo legal.<sup>40</sup>*

A despeito da proteção a que se refere a doutrina, verifica-se, pela análise do texto constitucional, que não existem direitos fundamentais absolutos e irrestritos. Nessa toada, como se viu, o próprio texto constitucional excepcionou o direito fundamental à inviolabilidade de domicílio, estritamente nas hipóteses de flagrante delito ou desastre, ou para prestar socorro, ou, durante o dia, por determinação judicial.

Assim, considerando as normas colacionadas, é possível concluir que as provas obtidas em violação aos preceitos constitucionais ou legais, é dizer, produzidas em circunstâncias que extrapolam os limites estabelecidos pela Constituição ou pela Lei são, necessariamente, ilícitas.

Sobre o tema, confira-se trecho da ementa de julgado do Supremo Tribunal Federal que bem tratou da matéria:

*EMENTA:*

[...]

*ILICITUDE DA PROVA - INADMISSIBILIDADE DE SUA PRODUÇÃO EM JUÍZO (OU PERANTE QUALQUER INSTÂNCIA DE PODER) - INIDONEIDADE JURÍDICA DA PROVA RESULTANTE DE TRANSGRESSÃO ESTATAL AO REGIME CONSTITUCIONAL DOS DIREITOS E GARANTIAS INDIVIDUAIS. - A ação persecutória do Estado, qualquer que seja a instância de poder perante a qual se instaure, para revestir-se de legitimidade, não pode apoiar-se em elementos probatórios ilicitamente obtidos, sob pena de ofensa à garantia constitucional do "due process of law", que tem, no dogma da inadmissibilidade das provas ilícitas, uma de suas mais expressivas projeções concretizadoras no plano do nosso sistema de direito positivo. A "Exclusionary Rule" consagrada pela jurisprudência da Suprema Corte dos Estados Unidos da América como limitação ao poder do Estado de produzir prova em sede processual penal. - A Constituição da República, em norma revestida de conteúdo vedatório (CF, art. 5º, LVI), desautoriza, por incompatível com os postulados que regem uma sociedade fundada em bases democráticas (CF, art. 1º), qualquer prova cuja obtenção, pelo Poder Público, derive de transgressão a cláusulas de ordem constitucional, repelindo, por isso mesmo, quaisquer elementos probatórios que resultem de violação do direito material (ou, até mesmo, do direito processual), não prevalecendo, em consequência, no ordenamento normativo brasileiro, em matéria de atividade probatória, a fórmula autoritária do "male captum, bene retentum". Doutrina. Precedentes. - A circunstância de a*

*administração estatal achar-se investida de poderes excepcionais que lhe permitem exercer a fiscalização em sede tributária não a exonera do dever de observar, para efeito do legítimo desempenho de tais prerrogativas, os limites impostos pela Constituição e pelas leis da República, sob pena de os órgãos governamentais incidirem em frontal desrespeito às garantias constitucionalmente asseguradas aos cidadãos em geral e aos contribuintes em particular. - Os procedimentos dos agentes da administração tributária que contrariem os postulados consagrados pela Constituição da República revelam-se inaceitáveis e não podem ser corroborados pelo Supremo Tribunal Federal, sob pena de inadmissível subversão dos postulados constitucionais que definem, de modo estrito, os limites - inultrapassáveis - que restringem os poderes do Estado em suas relações com os contribuintes e com terceiros.*

[...]

*(HC 93050, Segunda Turma do STF, Rel. Min. CELSO DE MELLO, DJ 01-08-2008)*

Destaca-se que, em relação à obtenção de provas mediante a busca e apreensão determinada judicialmente, considerar-se-á ilícita a prova que for obtida sem a estrita observância da ordem judicial prolatada. Nesse sentido, o descumprimento de qualquer determinação judicial que autorizou a busca e apreensão tem o condão de transformar as provas eventualmente colhidas em provas ilícitas.

É que a decisão judicial que determina tal procedimento, enquanto manifestação de um dos Poderes da República, cria direitos e deveres tanto para os agentes públicos quanto para o investigado. O Estado, enquanto executor de atividade administrativa de investigação, além de ser um cumpridor *ex officio* da lei, deve zelar pela fiel observância dos direitos fundamentais decorrentes da norma individual e concreta, posto que dependente, na sua validade, da norma legal e da norma constitucional geral e abstrata.

Ao estabelecer os limites para a busca e apreensão, a decisão judicial delimita a atuação do agente público que irá colher a prova, certificando-se de que somente será apreendido material concernente ao investigado e que seja potencialmente útil e necessário ao objeto da investigação. Nesse sentido, a decisão que determina a busca e apreensão deve ser precisa ao indicar quais elementos devem ser recolhidos, e o agente público que irá cumpri-la, deve fazê-lo nos estritos limites judicialmente determinados.

Nesse sentido, é o entendimento do Supremo Tribunal Federal:

*HABEAS CORPUS. BUSCA E APREENSÃO FUNDAMENTADA. VERIFICAÇÃO DE QUE NO LOCAL FUNCIONAVA ESCRITÓRIO DE ADVOCACIA. NECESSIDADE DE FUNDAMENTAÇÃO ESPECÍFICA. AUSÊNCIA DE COMUNICAÇÃO AO MAGISTRADO ANTES DA EXECUÇÃO DA MEDIDA. IMPOSSIBILIDADE DE EXECUÇÃO EM SITUAÇÃO DISTINTA DAQUELA*

*DETERMINADA NA ORDEM JUDICIAL. NULIDADE DAS PROVAS COLHIDAS. ORDEM CONCEDIDA. 1. O sigilo profissional constitucionalmente determinado não exclui a possibilidade de cumprimento de mandado de busca e apreensão em escritório de advocacia. O local de trabalho do advogado, desde que este seja investigado, pode ser alvo de busca e apreensão, observando-se os limites impostos pela autoridade judicial. 2. Tratando-se de local onde existem documentos que dizem respeito a outros sujeitos não investigados, é indispensável a especificação do âmbito de abrangência da medida, que não poderá ser executada sobre a esfera de direitos de não investigados. 3. Equívoco quanto à indicação do escritório profissional do paciente, como seu endereço residencial, deve ser prontamente comunicado ao magistrado para adequação da ordem em relação às cautelas necessárias, sob pena de tornar nulas as provas oriundas da medida e todas as outras exclusivamente delas decorrentes. 4. Ordem concedida para declarar a nulidade das provas oriundas da busca e apreensão no escritório de advocacia do paciente, devendo o material colhido ser desentranhado dos autos do INQ 544 em curso no STJ e devolvido ao paciente, sem que tais provas, bem assim quaisquer das informações oriundas da execução da medida, possam ser usadas em relação ao paciente ou a qualquer outro investigado, nesta ou em outra investigação. (HC 91610, Segunda Turma STF, Rel. Min. GILMAR MENDES, DJ 22-10-2010 – grifos acrescidos)*

Tal é o caso, frise-se desde logo, da sociedade Recorrente, que exerce atividade de administração de imóveis de terceiros, possuindo em seus arquivos, diversos dados de outras pessoas como número de CPF, CNPJ, dados bancários e residenciais dos locadores, locatários, adquirentes de imóveis etc.

Nesse contexto, é possível concluir que “*provas obtidas com infringência da exigência do mandado são fulminadas de ilicitude*”<sup>41</sup>, vez que contrariam a decisão judicial que determinou sua apreensão.

#### **4. Análise do Caso Concreto Segundo o Direito**

Partindo-se das premissas teóricas expostas e das considerações jurisprudenciais acerca da matéria, tem-se que assiste razão a Recorrente ao asseverar que as provas repassadas da Polícia Federal para a Secretaria da Receita Federal estão eivadas de ilicitude.

Ora, a aquisição dos elementos de prova utilizados para a lavratura do auto de infração em análise não está amparada pelo *privilège du préalable* e não seguiu os estreitos limites da ordem judicial sobre a qual foi executada.

O mandado de busca e apreensão juntado aos autos às fls. 7.375, indicou, expressamente, que o procedimento deveria ser realizado com a presença de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, “*de modo a orientar os policiais federais quanto ao interesse fiscal de cada documento [...]*” e com o objetivo de “*viabilizar a realização de perícias e instruir o Inquérito Policial*”.

Enquanto instituto criador do Direito, a decisão judicial que fundamentou o mandado de fls. 7.375 estabeleceu um dever aos agentes policiais executores da ordem, qual seja, o acompanhamento da operação por Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, que indicariam os documentos úteis à produção da prova pretendida.

Tendo havido descumprimento da ordem judicial, a única hipótese de manter válida a prova seria se a medida pudesse ser executada sem o controle Jurisdicional. No entanto, a presença dos Auditores Fiscais, na hipótese, não representavam mero capricho do Poder Judiciário, mas sim a garantia de que a somente seriam apreendidos documentos e instrumentos que pudessem ser úteis na realização de perícia. Trata-se de um elemento limitador do objeto da diligência, pré-requisito legalmente exigido para a própria concessão da medida.

Veja-se que, na decisão judicial, determinou-se expressamente “*o cumprimento da medida de busca e apreensão com o menor distúrbio possível, devendo zelar a autoridade policial pela descrição da diligência, valendo-se tão somente dos meios necessários à apreensão dos documentos e bens arrolados*” (...).

E, para que isso fosse possível, a decisão judicial determinou “*devido acompanhamento de Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, de modo a orientar os policiais quanto ao interesse fiscal de cada documento*”.

Vê-se nitidamente que a decisão judicial impôs um requisitos (presença dos Auditores da RFB) e motivou referido requisito (orientação quanto à escolha dos documentos necessários).

E mais: determinou, a ordem judicial, a restituição ao proprietário, em até 30 dias “[d]As coisas eventualmente apreendidas pela autoridade policial incumbida da execução da presente medida, caso não constituam produto ou instrumento de crime ou não interessem para elucidação dos fatos em apuração”.

Esses limites, contudo, não foram respeitados pelos agentes executores da ordem judicial, que se dirigiram ao estabelecimento da sociedade investigada e recolheram inúmeros documentos e equipamentos, sem observância dos critérios determinados no mandado judicial que albergava a apreensão.

Os documentos recolhidos em descumprimento ao mandado judicial expedido pelo Juiz da 3ª Vara Federal da Seção Judiciária de Alagoas, portanto, constituem prova obtida por meio flagrantemente ilícito, em desrespeito aos direitos fundamentais da sociedade investigada, não podendo ser utilizados como prova constitutiva do lançamento.

Nesse sentido, confira-se julgado do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

*EMENTA:*

[...]

*AFRONTA ÀS GARANTIAS CONSTITUCIONAIS CONSAGRADAS NO ARTIGO 5º, INCISOS XI, XII E XLV DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. De que vale declarar, a Constituição, que "a casa é asilo inviolável do indivíduo" (art. 5º, XI) se moradias são invadidas por policiais munidos de mandados que consubstanciem verdadeiras cartas brancas, mandados com poderes de a tudo devassar, só porque o habitante é suspeito de um crime? Mandados expedidos sem justa causa, isto é sem especificar o que se deve buscar e sem que a decisão que determina sua expedição seja precedida de perquirição quanto à possibilidade de adoção de meio menos gravoso para chegar-se ao mesmo fim. A polícia é autorizada, largamente, a apreender tudo quanto possa vir a consubstanciar prova de qualquer crime, objeto ou não da investigação. Eis aí o que se pode chamar de autêntica "devassa". Esses mandados ordinariamente autorizam a apreensão de computadores, nos quais fica indelevelmente gravado tudo quanto respeite à intimidade das pessoas e possa vir a ser, quando e se oportuno, no futuro usado contra quem se pretenda atingir. De que vale a Constituição dizer que "é inviolável o sigilo da correspondência" (art. 5º, XII) se ela, mesmo eliminada ou "deletada", é neles encontrada? E a apreensão de toda a sorte de coisas, o que eventualmente privará a família do acusado da posse de bens que poderiam ser convertidos em recursos financeiros com os quais seriam eventualmente enfrentados os tempos amargos que se seguem a sua prisão. A garantia constitucional da personalidade da pena (art. 5º, XLV) para nada vale quando esses excessos tornam-se rotineiros.*

[...]

*(HC 95009 / SP, Tribunal Pleno do STF, Rel. Min. EROS GRAU, DJ 19-12-2008)*

Ressalte-se que não se está, na via administrativa, fazendo juízo de valor quanto aos termos da decisão judicial que determinou a busca e apreensão. Não se admite, no entanto, dar-se por válidas no seu efeito fiscal, as provas colhidas em desacordo com essa mesma decisão judicial. Não pode a autoridade executora, à guisa de cumprimento de ordem judicial, contrariá-la para promover a devassa aos bens de propriedade do contribuinte e às informações e documentos de terceiros que eventualmente estavam em sua posse.

Nesse sentido, a busca e apreensão em análise não estava devidamente ampara por decisão judicial, posto que descumprira os requisitos básicos nela previstas para sua execução, invalidando as provas dela decorrentes na formação do lançamento tributário. Leia-se o escólio de Fabiana Del Padre Tomé<sup>42</sup>, *in verbis*:

*Tratando-se de processo administrativo tributário federal, existe, além da previsão constitucional, enunciado normativo a ele especificamente dirigido. Conquanto o Decreto n. 70.235/72 nada mencione a respeito do assunto, a Lei n. 9.784/99, que disciplina o processo administrativo federal, o faz expressamente, dispondo, em seu art. 30: “São inadmissíveis no processo administrativo as provas obtidas por meios ilícitos”.*

A busca e apreensão somente pode ser realizada nos limites estreitos da ordem que a determinou. Assim, a presença dos auditores da Receita Federal não possuía caráter meramente informativo ou auxiliador da diligência, mas objetivava limitar a busca e apreensão.

Nesse contexto, e consoante a exposição doutrinária e jurisprudencial que ora se fez, não resta outra conclusão senão aquela de que as provas encaminhadas à Secretaria da Receita Federal do Brasil não podem ser utilizadas para amparar a pretensão fiscal contida no Auto de Infração e mantida pela decisão recorrida.

A se entender de outra forma, estará esta Corte Administrativa contrariando os preceitos constitucionais que protegem o contribuinte do poderio investigatório e punitivo do Estado, garantias essas fruto da conquista democrática dos cidadãos e inerentes à moderna concepção de Estado de Direito, o qual se apresenta não como mero aplicador da lei *ex officio*, mas, também, como garantidor dos direitos fundamentais.

O Estado não pode tolerar as arbitrariedades de quem age em seu nome.

Diante do exposto, refletindo o entendimento majoritário da Turma Julgadora, declaro o presente voto vencedor, no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

*(assinado digitalmente)*

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira