SAMUEL MONTEIRO

DOS CRIMES FAZENDÁRIOS

COMPÊNDIO TEÓRICO E PRÁTICO

TOMO II

2ª Edição

Abuso de Autoridade
Apropriação indébita
Atividades ilícitas
Bando ou quadrilha
Bem tutelado
Bens fora da declaração
Bens no exterior
Bolsas e Sonegação Fiscal
Concussão
Contas CC5
Contrabando/Descaminho
Corrupção Ativa/Passiva
Crimes Formais/Instantâneos
Crimes Habituais
Crime organizado
Crimes Previdenciários
Dano Potencial
Depósitos Bancários
Doleiros
Elisão Fiscal
Falsidade Ideológica
Falsificação Documental
Flagrante nos Crimes Fazendários
Fraudes Fiscais
Lavagem de dinheiro sujo
Notas Fiscais/Notas Frias
Omissão dolosa
Patrimônio sem origem
Remessas para o exterior
Sigilo bancário
Sonegação Fiscal
Lei n. 9.983/2000 Comentada
...e centenas de outros temas atuais

IGLU
EDITORA

"DOS CRIMES FAZENDÁRIOS"

Enquanto a produção nacional é taxada asfixiantemente, com uma carga tributária e previdenciária escorchante – sem que as entidades de classe de âmbito nacional movam uma palha – já as atividades econômicas ilícitas desenvolvidas pelo Crime Organizado no Brasil (v.g. tráfico de tóxicos, contrabando de armas e munições estrangeiras, desmanches ilegais de veículos, fabricação de medicamentos falsos, a ostensiva corrupção ativa e passiva, o tráfico de influência, o roubo de cargas, etc.), não pagam um único centavo de impostos ou de contribuições sociais, muito embora nenhuma dessas atividades econômicas ilícitas, em relação às pessoas jurídicas equiparadas ou às pessoas físicas do bando ou quadrilha, estejam isentas ou imunes de tributos ou de contribuições (cf. p. ex.: CTN, arts. 3º, 43, 126; CF/ 88, arts. 5º, caput, lª. parte; 153, 155, 195; Leis Federais nºs: 4.506/64, arts. 26, 41, § 1º, "b"; 9.250/95, art. 25, §§ 1º / 4º).

E se esse quadro não bastasse, ainda temos: a) o especulador de Bolsas, operando com milhões, sem que o Fisco investigue a origem lícita dos recursos com que ele "negocia", a teor dos arts. 51, § 1º da Lei nº 4.069/92 e 25 , § 1º da Lei nº 9.250/95; b) os milhões derramados no FINOR, retirados do IRPJ, e sem retorno certo, enquanto falta para a

DOS CRIMES FAZENDÁRIOS

COMPÊNDIO TEÓRICO E PRÁTICO

Tomo II

SAMUEL MONTEIRO

DOS CRIMES FAZENDÁRIOS

COMPÊNDIO TEÓRICO E PRÁTICO

• Abuso de Autoridade • Apropriação Indébita • Atividades Ilícitas
• Bando ou Quadrilha • Bem tutelado • Bens Fora da Declaração
• Bens no exterior • Bolsas e Sonegação Fiscal • Concussão
• Contas CC5 • Contrabando e Descaminho • Corrupção Ativa e Passiva
• Crime Organizado • Crimes Formais e Instantâneos
• Crimes Habituais • Dano Potencial • Depósitos Bancários (origem)
• Doleiros • Dolo • Elisão Fiscal • Falsidade Ideológica
• Falsificação Documental • Flagrante nos Crimes Fazendários
• Fraudes Fiscais • Lavagem de Dinheiro Sujo • Notas Fiscais Frias
• Omissão Dolosa e Omissão Culposa • Patrimônio sem Origem Lícita
• Remessas para o Exterior • Sigilo Bancário • Sonegação Fiscal
• Crimes Previdenciários (Lei nº 9.983/2000 comentada)
• E CENTENAS DE OUTROS TEMAS ATUAIS

Tomo II

• 2000 •
(revista, atualizada e aumentada)

IGLU
EDITORA

© Copyright Samuel Monteiro
© Copyright Iglu Editora Ltda.

Revisão:
Samuel Monteiro

Composição:
Real Produções Gráficas Ltda.

Capa:
Osmar das Neves

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Monteiro, Samuel, 1930-
Dos crimes fazendários : compêndio teórico e prático / Samuel Monteiro. – 2. ed. rev., atual. e aum. – São Paulo : Iglu, 2000.

Obra em 2 t.

1. Fazenda Pública – Brasil 2. Infrações econômicas – Brasil I. Título.

00–3187 CDU–343.53(81)

Índices para catálogo sistemático:

1. Brasil : Crimes fazendários : Direito penal 343.53(81)

É rigorosamente proibida a reprodução desta obra, no todo ou em parte, principalmente em apostilas, seminários, disquetes, CD-ROM, Internet, ou por xerocópias, fotocópias, mesmo como material didático ou para concursos, palestras, aulas, sem expressa autorização escrita do autor (com aquiescência da editora enquanto em vigor o contrato de edição), sob pena de reclusão de um a quatro anos (§ 1º do art. 184 do Código Penal, na redação da Lei Federal nº 8.635, de 16.3.93).

Todos os direitos reservados à

IGLU EDITORA LTDA.
Rua Duílio, 386 – Lapa
05043-020 – São Paulo-SP
Tel: (011) 3873-0227

O AUTOR

- Advogado militante em São Paulo (Capital), nas áreas de:
  Tributos e Contribuições
  Recursos no STF/STJ
  Crimes Fazendários
- Ex-Agente Fiscal do Imposto de Renda, Ministério da Fazenda, por concurso público de provas nº C-688 do DASP.
- Ex-Fiscal da Previdência Social, por concurso público de provas nº C-539 do DASP.
- Contador, Auditor Contábil e Fiscal – Perito Contador.

OBRAS PUBLICADAS

1. Perícia no Imposto de Renda e ICM Comentado, Goiânia, GO, 1967
2. Perícia Contábil e Fiscal, 2 vols., São Paulo, 1973
3. Auditoria Contábil, São Paulo, 1976
4. Auditoria Fiscal, São Paulo, 1979
5. Perícias Judiciais, São Paulo, 1980
6. Tributos, São Paulo, 1.100 págs., 1983
7. Da Prova Pericial, 2 vols., 1.822 págs., São Paulo, 1985
8. Recurso Extraordinário e Argüição de Relevância, São Paulo, 1987
9. Perdas e Danos, São Paulo, 1980
10. Tributos e Contribuições, 5 tomos, São Paulo, 1990 a 1992
11. Crimes Fiscais e Abuso de Autoridade, São Paulo, 2ª ed., 1994
12. Recurso Extraordinário e Especial, São Paulo, 2ª ed., 1995
13. Defesa e Recursos Fiscais na Prática, São Paulo, 1996
14. Dos Crimes Fazendários, 2 vols., 2ª ed., São Paulo, 2000

CRÍTICAS E SUGESTÕES

Rua Marconi, 94 – 9º andar, conj. 911
01047-000 – São Paulo-SP
(011) 255-1518

SUMÁRIO

Abreviaturas e siglas IX

Introdução XIII

TOMO I

Capítulo I
Apropriação Indébita Fiscal e Previdenciária 1

Capítulo II
Sonegação Fiscal e Fraude Fiscal 79

Capítulo III
Crimes Contra a Fé Pública 299

TOMO II

Capítulo IV
Contrabando e Descaminho 381

Capítulo V
Abuso de Autoridade 407

Capítulo VI
Direito Substantivo Penal 475

Apêndice I
Comentários à Lei sobre Lavagem de Dinheiro 681

Apêndice II
Temas Relevantes, atuais, com reflexos no Direito Penal Material, relativo aos Crimes Fazendários 781

Índice alfabético-remissivo por assunto 867

ABREVIATURAS E SIGLAS

AC	Apelação Cível
Acr	Apelação Criminal
AD	Ato Declaratório
ADIn	Ação Direta de Inconstitucionalidade (no STF)
AFRMM	Antigo Adicional do Frete para Renovação da Marinha Mercante
AFRF	Auditor Fiscal da Receita Federal
Ag.	Agravo de Instrumento ou Agravo de Decisão Denegatória de Recurso Especial ou Extraordinário
AG. RG.	Agravo Regimental
AI-5	Ato Institucional nº 5, de 13.12.1968
AMS	Apelação Cível em Mandado de Segurança
Ap.Cív.	Apelação Cível
Ap. Crim.	Apelação Criminal
A.T.	Alta tensão em engenharia elétrica
BACEN	Banco Central do Brasil
BM&F	Bolsa de Mercadorias e de Futuros
Câm. Civ.	Câmara Civil
Câm. Crim.	Câmara Criminal
CAT	Coordenação da Administração Tributária
CC	Código Civil
CC ou C. Comp.	Conflito de Competência
C.C.	Conselho de Contribuintes da União Federal
CCF	Cadastro de emitentes de cheques sem fundos (do Banco Central)
CDB	Certificado de Depósito Bancário
CEF	Caixa Econômica Federal
Cf	Conforme ou confira
CF	Constituição Federal
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGC (MF)	Cadastro Geral de Contribuintes (substituído em 1º.7.1998 pelo CNPJ)
Cia./Cias.	Companhia (ou sociedade anônima)
CLT	Consolidação das Leis do Trabalho
C.M.A.	Certificado de Matrícula e Cadastro no INSS
CMN	Conselho Monetário Nacional
CND	Certidão Negativa de Débitos (CND)
CNI	Confederação Nacional da Indústria
CNPJ	Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica
COSIF	Plano Contábil (padronizado) das Instituições Financeiras do Sistema Financeiro Nacional

COAF	Conselho de Controle das Atividades Financeiras (criado pela Lei nº 9.613, de 3.3.1998)
CCom.	Código Comercial Brasileiro
Cofins	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CP	Código Penal
CPC	Código de Processo Civil
CPD	Centro de Processamento de Dados
CPMF	Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
CPP	Código de Processo Penal
CREA	Conselho Regional de Engenharia, Agronomia e Arquitetura
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CRECI	Conselho Regional de Corretores de Imóveis
CRM	Conselho Regional de Medicina
CRO	Conselho Regional de Odontologia
CRQ	Conselho Regional de Química
CT	Comunicados Técnicos (em auditoria)
CTN	Código Tributário Nacional
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DAF	Diretoria de Arrecadação e Fiscalização (do INSS)
DAME	Declaração Anual do Movimento Econômico
DARF	Documento de Arrecadação das Receitas Federais
DARPS	Documento de Arrecadação das Receitas da Previdência Social (substituído pelas GRPS)
DCTF	Declaração de Contribuições e Tributos Federais
Dec.	Decreto
DECA	Declaração Cadastral na Secretaria da Fazenda (ICMS)
Decex	Departamento de Comércio Exterior
DI	Declaração de Importação
DIAC	Documento de Informação e Atualização Cadastral do ITR
DIAT	Documento de Informação e Apuração do ITR
DIPAM	Declaração de Informações à Participação dos Municípios (na arrecadação do ICMS)
DIPI	Declaração de Imposto sobre Produtos Industrializados
DIPJ	Declaração Integrada de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (Tributos e Contribuições Federais)
DIRF	Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte
DIRPF	Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Física
DIRPJ	Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica
DJU-I	Diário da Justiça da União, Seção I
DL	Decreto-lei
DO	Diário Oficial
DOI	Declaração de Operações Imobiliárias
DOU-I	Diário Oficial da União, Seção I
DOU	Diário Oficial da União
DRF	Delegado da Receita Federal
EC	Emenda Constitucional
ERE	Embargos de Divergência no STF
E.Div./ERESP	Embargos de Divergência no STJ

Exc. Verd.	Exceção da Verdade
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
FINAM	Fundo de Investimentos da Amazônia
FINOR	Fundo de Investimentos do Nordeste
Finsocial	Fundo de Desenvolvimento Social (substituído pela COFINS)
Funrural	Fundo de Previdência e Assistência do Trabalhador Rural
GARE	Guia de Arrecadação Estadual em São Paulo (substituída pelo GNRE)
GDC	Guia de Declaração Cadastral da Prefeitura Municipal de São Paulo
GFIP	Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social
GI	Guia de Importação
GIA	Guia de Informação e Apuração do ICMS
GI-ICMS	Guia de Informação das Operações Interestaduais (ICMS)
GR	Guia de Recolhimento (de tributos ou contribuições)
GPS	Guia de Recolhimento das Contribuições para a Previdência Social (substituiu as GARPS)
GT	Grupo de Trabalho
HC	*Habeas corpus*
Hacker	Pirata eletrônico. Invasor de computador
IBAMA	Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis
ICMS	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços
II	Imposto de Importação
IN	Instrução Normativa (da SRF)
INAMPS	Instituto Nacional de Assistência Médica da Previdência Social (antigo)
Inq.	Inquérito (no STF ou STJ)
INPS	Instituto Nacional da Previdência Social, substituído pelo atual INSS
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IP	Inquérito Policial
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IR	Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza
IRB	Instituto de Resseguros do Brasil (antigo)
IRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
IRPJ	Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
ISS	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
IT	Interpretações Técnicas em Auditoria
ITR	Imposto Territorial Rural
LC	Lei Complementar Nacional
LCP	Lei das Contravenções Penais
LEP	Lei das Execuções Penais
LICC	Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro
Loman	Lei Orgânica da Magistratura Nacional (LC nº 35/79)
LOPS	Lei Orgânica da Previdência Social (nºs 3.807/60, 8.212/91 e 8.213/91)
MC	Medida Cautelar
MP	Medida Provisória ou Ministério Público
MS	Mandado de Segurança
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade (do CFC)
NF	Nota Fiscal

NFLD	Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (INSS)
NPP	Notificação para Pagamento de Débito (do INSS)
OAB	Ordem dos Advogados do Brasil
PED	Processamento Eletrônico de Dados
PF	Polícia Federal ou Pessoa Física
PIS	Programa de Integração Social
PJ	Pessoa Jurídica
PM	Prefeitura Municipal ou Polícia Militar
PMSP	Prefeitura Municipal de São Paulo
RDB	Recibo de Depósito Bancário
RE	Recurso Extraordinário
Rec.Crim	Recurso Criminal
RECrim	Recurso Extraordinário Criminal (no STF)
REO	Remessa *Ex Officio* ou duplo grau obrigatório
REsp	Recurso Especial
RHC	Recurso Ordinário em *Habeas Corpus*
RIPI	Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados
RISTF	Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal
RISTJ	Regimento Interno do Superior Tribunal de Justiça
RJTJESP	Revista de Jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (= RJTJSP)
RMS	Recurso Ordinário em Mandado de Segurança
RSTJ	Revista de Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça
RT	Revista dos Tribunais
RTJ	Revista Trimestral de Jurisprudência do STF
SAT	Seguros contra Acidentes do Trabalho
SRF	Secretaria da Receita Federal
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STM	Superior Tribunal Militar
SUDAM	Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia
SUDENE	Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste
SUFRAMA	Superintendência da Zona Franca de Manaus (ZFM)
Susep	Superintendência de Seguros Privados e Capitalização
T	Turma
TA	Tribunal de Alçada
TACRIM	Tribunal de Alçada Criminal-SP
TACSP	Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo
TCU	Tribunal de Contas da União
TFR	Tribunal Federal de Recursos
TIPI	Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados
TJ	Tribunal de Justiça
TJRS	Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul
TJSP	Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo
TRF	Tribunal Regional Federal
TSE	Tribunal Superior Eleitoral
TST	Tribunal Superior do Trabalho
v. u.	votação unânime
ZFM	Zona Franca de Manaus

CAPÍTULO IV

CONTRABANDO E DESCAMINHO

1. CONTRABANDO

1.1. Conceito. Finalidade da proibição. Entrada, saída, posse. Consumação. Concorrência desleal. Princípio da insignificância. Apreensão e remessa à Polícia Federal. Crime de bagatela

Sabe-se que o conceito de contrabando está direcionado para a entrada ou ingresso no território nacional de mercadoria de importação proibida, enquanto vigorar a proibição determinada por disposição de lei federal.

Consumação do crime. No momento em que os bens de importação proibida adentrarem, isto é, penetrarem no território nacional, que compreende o espaço aéreo, a faixa de fronteiras que delimita o Brasil com países limítrofes, por via terrestre, fluvial, lacustre ou o mar territorial brasileiro, consuma-se o delito de contrabando. Assim, cruzada a faixa de fronteiras, com o ingresso no território nacional, penetrado o espaço aéreo ou adentrando o mar territorial brasileiro, o delito consuma-se instantânea e automaticamente. O contrabando é crime instantâneo, que tem efeitos permanentes.

Finalidades da proibição. A proibição imposta pela lei federal, em relação a determinados produtos, bens, ou mercadorias, tem várias finalidades a serem resguardadas ou protegidas. A título de meros exemplos temos, começando pela proibição da importação do lança-perfume e armas pesadas:

a) saúde pública – visa-se proteger a saúde humana da população brasileira, dado aos efeitos nocivos dos componentes químicos do lança-perfume, isto é, não do aparelho de *spray* em si, mas, do produto químico que ele contém, que age sobre o sistema nervoso, sobre o mecanismo cardíaco etc. (vide o item 12º adiante – nº 1.2);

b) a segurança pública – no caso das armas de grosso calibre, para uso do crime organizado, já que isso dotaria o bando de poder de fogo superior à polícia, tornando a ação desta inócua. Ver capítulo II;

c) a indústria nacional – que sem a proibição sofreria séria concorrência desleal, pela entrada de produtos alienígenas, sem qualquer garantia, sem assistência técnica, e na maioria das vezes, sem pagar os impostos (STF, RE nº 203.997-7-PE, 1ª T., DJU-I de 21.3.1997, p. 8.527). Confira, ainda, o art. 237 do ADCT.

Com todos os malefícios que o contrabando traz em si mesmo, já que é um crime previsto e tipificado taxativamente na lei penal brasileira, ainda assim, prospera no Brasil de hoje uma verdadeira *indústria do contrabando*, vicejante e pungente, nas barbas das autoridades federais, que se não o podem eliminar de vez, não deveriam ser tão complacentes, dado o volume astronômico, em termos monetários, que essa indústria movimenta, aí compreendidas as armas de grosso calibre que vão alimentar o crime organizado, mas, por ser manipulado por gente grande, à sombra da lei, continua impune e imune a qualquer desbaratamento. Sem eliminar o contrabando, o crime organizado continuará. É isso que comprovam as grandes reportagens produzidas e publicadas nos seguintes órgãos da imprensa brasileira: jornal *O Globo*, edição de 14.1.1998, caderno "O País", p. 10 e edição de 13.2.1998, mesmo caderno, p. 9; *Diário do Comércio e Indústria*, de São Paulo, de 8.11.1995, p. 4, editorial "Brasil *versus* Contrabando". Veja este tema na "INTRODUÇÃO".

Aí um ostensivo exemplo de como prospera a concorrência desleal no Brasil, tolerada pela complacência das autoridades públicas, que se preocupam mais com *batidas* esporádicas em pequenas galerias...

Apreensão do contrabando. Crime de bagatela. Todos os bens, mercadorias, produtos industrializados, veículos, em situação de contrabando, devem ser apreendidos, com a detenção obrigatória de seus possuidores ou condutores do veículo, ainda que se trate de civis ou de militares à paisana, e entregues à Polícia Federal, a quem compete privativamente o respectivo inquérito policial (CF, art. 144, inciso I, § 1º e incisos I e II), que comunicará de imediato o fato ao Ministério Público e ao juiz federal da jurisdição. Em tema de contrabando não pode, nem deve prevalecer o princípio da insignificância ou crime de bagatela, já que a finalidade da lei seria burlada sempre, incentivando a permanência do crime, posto que seus agentes sempre invocariam esses princípios para se livrarem da pena, e continuarem no exercício habitual dessa *profissão*.

A *fiscalização* de "containers" vindos do exterior, *por amostragem*, é o meio mais eficaz para o contrabando de armas pesadas e respectivas munições, com seu ingresso garantido no Brasil.

1.2. Casos de contrabando. Caracterização do delito

Caracterizam o crime de contrabando:

1º) A saída de mercadorias da Zona Franca de Manaus sem autorização da autoridade competente (CP, art. 334 c/c o art. 39 do Decreto-lei nº 288/67) (TFR, Ap. Crim. nº 7.020-MT, 1ª T., DJU de 16.12.1988, p. 33.564);

2º) A saída de motocicleta estrangeira da Zona Franca de Manaus, em face da importação proibida do veículo (*enquanto o for*) (TFR, Ap. Crim. nº 8.723-AC, 1ª T., DJU de 3.4.1989, p. 4.458);

3º) O desvio de rota do caminhão transportando café, que tinha como destino país vizinho (TFR, Ap. Crim. nº 7.151-MS, 1ª T., DJU de 10.4.89, p. 5.010);

4º) A internação irregular no Brasil de moto e sua posterior aquisição por um dos co-autores (STF, HC nº 64.179-RJ, 1ª T., RTJ 120/140-147, especialmente p. 146);

5º) A introdução no país, por motorista, de mercadorias de importação proibida (TFR, Ap. Crim. nº 6.950-PR, 2ª T., DJU de 28.11.88, p. 31.257);

6º) A introdução no país de veículo estrangeiro furtado, de importação proibida. O foro é o do local do fato e prisão (TFR, C. Comp. nº 8.125-PR, 1º Seção, v. u., DJU de 31.10.1988, p. 28.118);

7º) A liberação das mercadorias de importação proibida pela Receita Federal não é meio hábil para descaracterizar o delito de contrabando ou descaminho (STF, RHC nº 64.465-SP, 2ª T., RTJ 120/1.105. Precedente: STF, HC nº 61.120-MT, RTJ 107/981).

O princípio encontra razão de ser em vários ângulos jurídicos, entre os quais destacamos:

a) a Receita Federal não tem poder de obrigar ou vincular o Judiciário;

b) a independência das instancias cíveis e fiscais não subordina, nem vincula o juízo criminal, pois a decisão proferida neste pode influir nos primeiros, mas a recíproca não existe (art. 1.525 do CC e arts. 63 e 66 do CPP);

c) não cabe à Receita Federal dizer o que é crime ou não, sob pena de usurpação de competência do Judiciário, no caso do contrabando.

Por sua vez, caracterizam também contrabando, no conceito já examinado:

8º) A posse de arma de importação proibida (STJ, C. Comp. nº 8.904-2-RJ, 3ª Seção, DJU-I de 15.8.1994, p. 20.294). Aqui, geralmente ocorre o crime conexo de receptação. Se a importação só é permitida mediante autorização expressa do ministério competente, a ausência da autorização regular e válida, fornecida pela autoridade competente do ministério, ou o ingresso da arma após o vencimento da aludida autorização, ou a *cessão* desta sem a expressa concordância da autoridade, ou enfim, a falsificação da autorização (para mudança do tipo, potência da arma e munição autorizada), equipara-se ao contrabando. O mesmo deve ser aplicado em relação à munição da arma;

9º) A manutenção em depósito, coleção, guarda e a distribuição ou o fornecimento de armas e munições de importação proibida, enquanto esta vigorar e sem a citada autorização quando a lei permitir esta (caso dos fuzis AR-15, AK-47, metralhadoras Uzi, lança-chamas, granadas etc., que são fornecidas ao crime organizado por fornecedores disfarçados em *importadores* estabelecidos normalmente, que têm assessoria direta de civis *graduados ou militares à paisana*, isto é, *o fornecedor e contrabandista* não é o "homem de cor do morro, da favela, do mocambo, mas, um bandido da elite");

10º) Exportar para o exterior, sem expressa autorização do ministério competente, nos termos da lei federal, sementes, suas mudas ou produtos vegetais, quando dependentes de autorização (vide nº 1.9 adiante);

11º) O art. 39 do Decreto-lei nº 288/67 equipara a contrabando a fraude de importação na Zona Franca de Manaus. É o caso dos containers, vagões, caixas conterem máquinas, acessórios, partes, componentes eletrônicos, etc., e a nota fiscal descreve o conteúdo como sucata (STF, RTJ 161/231-243). No caso, presentes os delitos de uso de documento falso e contrabando por equiparação legal;

12º) "O cloreto de etila (lança-perfume), não está relacionado entre as "substâncias que atraem a incidência da Lei nº 6.368/76. "A entrada proibida, no país, configura crime de contrabando". (STJ, HC nº 8.300-PR, 6ª T., DJU-I de 30.8.99, p. 75.

1.3. Não caracterização do delito

Consoante entendimento jurisprudencial, não caracterizam contrabando:

a) peças estrangeiras usadas com peças nacionais, na montagem de motocicletas, cuja importação não foi irregular, segundo o processo administrativo-fiscal da Receita Federal (TFR, HC nº 7.436-ES, 2ª T., DJU de 16.12.1988, p. 33.609);

b) a aquisição por mecânico profissional de acessórios estrangeiros, em pequena quantidade, no mercado interno, para conserto de motos (TFR, Ap. Crim. nº 8.183-AC, 2ª T., DJU de 16.6.1988, p. 15.024).

1.4. Receptação e contrabando. Polícia Federal

Sendo da competência exclusiva da justiça criminal federal todos os atos do processo judicial (estando o inquérito policial a cargo da Polícia Federal), na hipótese da ocorrência dos crimes de contrabando seguido do de receptação, competirá à justiça criminal federal o julgamento dos dois delitos, por absorção (TFR, C. Comp. nº 8.422-PR, 1ª Seção, DJU de 3.5.1989, p. 6.738).

A Polícia Federal, nas grandes cidades, tem encontrado forte e séria resistência organizada implicitamente por políticos e governantes influentes e interligados às altas camadas sociais, quando tenta combater os receptadores e distribuidores de contrabando.

É que todos os componentes das categorias da média e alta sociedade de consumo, materializada, que vivem da ostentação, da luxúria e da cupidez, dispostos a tudo para a sustentação da volúpia, das taras sexuais, alimentadas pelo dinheiro fácil que lhes é proporcionado por economia invisível acumulada no exterior ou por heranças sem origens... logo vendo a *espada de Dâmocles* sobre suas cabeças, procuram a imprensa marrom que acoberta toda sorte de falcatruas quando praticadas pelos *colunáveis* ou *socialites*, e esta descarrega suas baterias contra as batidas policiais nos antros rotulados de butiques de luxo, de boates de luxo ou clubes fechados, geralmente de propriedade de alienígenas sem origem ou de seus descendentes, que por não terem qualquer país que os aceitasse, entraram no Brasil e aqui fizeram fortuna de origem duvidosa e fora da declaração do imposto de renda.

Por essas razões é que o receptador do contrabando ou o distribuidor em butiques de luxo, em clubes fechados ou em boates de luxo, freqüentados pela média e alta sociedade, sempre foram recebidos irmãmente, de braços abertos, e defendidos com unhas e dentes, porque todos estão num mesmo barco, e a deriva ou o afundamento deste porá em perigo o *bom nome* e a *reputação* deles.

Por isso, o grande receptador ou distribuidor de contrabando ou de descaminho, se apresenta e é aceito como industrial, comerciante, colecionador, proprietário etc., e assim protegido por seus admiradores, enquanto o receptador de pequenos furtos ou roubos vai para a cadeia... Ver, no capítulo II, “Receptação/receptador”.

Uma situação moral destas somente poderá ter seu fim quando uma revolução sem protecionismo eliminar não só o receptador, mas os que consomem seus produtos...

1.4.1. Lojas de contrabando. Butiques de luxo

Para coibir a prática do delito e reprimi-lo eficazmente, ainda que se trate de descaminho ou de contrabando, e isso moleste e atinja a classe média ou alta e os órgãos da imprensa marrom que dão cobertura aos distribuidores de contrabando, torna-se necessário e inadiável que os órgãos encarregados da repressão se conscientizem e adquiram autoridade suficiente para fiscalizar as butiques e as lojas de luxo, todas freqüentadas pelas elites, deixando de lado os eternos *bodes expiatórios*: pequeno comércio de galerias, tristemente conhecido pelas freqüentes batidas policiais, enquanto o grande receptador, o grande distribuidor, as butiques de luxo ficam *a cavaleiro* de qualquer investigação...

É preciso que a lei punitiva seja aplicada indistintamente a todos os delinqüentes, sejam eles poderosos, tenham eles quem trafique influência para não serem indiciados ou não serem condenados. A punição de um delito não deve atingir apenas o hipossuficiente, do contrário a lei se torna iníqua; não apenas injusta, mas altamente imoral e discriminatória.

1.4.2. Distribuição do contrabando

A distribuição do contrabando é feita, de modo geral, da seguinte forma:

a) através de uma *rede* de receptadores nacionais, que, por sua vez, mantêm firma legalizada com outro ramo ou gênero, para encobrir suas verdadeiras atividades delituosas, estas somente conhecidas do público e da imprensa honesta quando a polícia desbarata a quadrilha ou o bando;

b) a *rede* é composta de outras firmas ou é formada por pessoas físicas que vendem o contrabando *no retalho* ou no *varejo*, de casa em casa da classe média e alta; em butiques e boates de luxo, em clubes fechados e, ainda, através de *pombos-correios*, *mulas* ou *desovadores*, que nas grandes cidades andam no centro da cidade com grandes sacolas, sobem os prédios de escritórios ou de apartamentos, com a participação direta ou a complacência do zelador, do síndico ou dos porteiros, e aí fazem seus negócios.

Ninguém os molesta, mesmo quando agem à luz do dia, sem nada encobrir...

Ver, no capítulo II, “Crime organizado e Roteiro técnico-fiscal”.

1.5. Apreensão das mercadorias

Depois de instaurado o inquérito policial, para a apuração dos crimes de contrabando ou descaminho, o juiz criminal de vara federal tem competência para decretar a apreensão de mercadorias irregularmente entradas no país, ainda que antes o juiz cível federal tenha suspendido a apreensão, que estava sendo efetivada por autoridade fiscal federal (STF, Ag Rg nº 125.040-SP, 1ª T., RTJ 126/478).

Não quer isso dizer que os bens não devam ser apreendidos, quer pela fiscalização federal, quer pela polícia federal, sempre que forem encontrados sem a documentação fiscal idônea e tempestiva, que lhes dêem cobertura legal, sendo encaminhados à Justiça Federal.

Art. 21*. O art. 318 do Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), quanto à fixação da pena, passa a ter a seguinte redação: "Art. 318.... Pena – reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa".[1]

Facilitação de contrabando ou descaminho. Trata-se de delito próprio de quem está enquadrado no conceito de funcionário público. A pena original era de 2 (dois) a 5 (cinco) anos e multa ínfima.

Alcança o responsável, funcionário público, na modalidade de *apor visto, desembaraçar*, autorizar o desembaraço de mercadorias estrangeiras, de importação proibida ou sem pagamento dos tributos devidos.

O autorizar, apor visto ou desembaraçar pode não se materializar, mas, é feito pela omissão dolosa do agente do fisco, que *fecha os olhos* e deixa passar o que o dever funcional o obrigava a impedir, delito que, via de regra, acontece por formação de quadrilha ou bando. (CP, art. 13, § 2º, *a*; STF, RTJ 128/249).

Alcança, também e por excelência, quem determina a fiscalização por amostragem, e quem a executa,o que permitirá a ineficiência e a entrada do contrabando no país.

1.6. Contrabando. Depósito do veículo. Responsabilidade do depositário

O depositário do veículo apreendido no transporte de mercadorias contrabandeadas ou objeto de descaminho, como meio utilizado na prática do delito, responde sempre, civil, criminal e individualmente, como pessoa física que é, pela guarda e boa conservação da coisa que lhe foi confiada, provisoriamente, a qual continua à disposição do juiz federal de vara criminal, enquanto necessária.

Essa responsabilidade é pessoal do titular da firma individual, do diretor de sociedade anônima ou de sócio-gerente das demais sociedades ou dirigentes de entidades civis, fundações, que tenham sido constituídas como depositárias da coisa apreendida e que nessa qualidade tenham sido intimadas (ainda que tenham se recusado a assinar o auto ou termo de depósito). A responsabilidade é, pois, pessoal e intransferível (STJ, RMS nº 1.645-6-SP, 5ª T., DJU-I de 3.11.1992, p. 19.770)

1.7. Contrabando e tóxicos. Conexão de crimes. Competência da Justiça Federal

Ocorrendo concurso material com delito conexo (contrabando e tráfico de tóxicos), a competência é da Justiça Federal, pela absorção do crime especial (contrabando, descaminho, crimes contra União, suas autarquias e empresas públicas federais, seus bens, rendas e serviços) que prevalece sobre o delito comum, em face do interesse direto da União. Não se aplica, no caso, o art. 27 da Lei nº 6.368 (STJ, RSTJ 32/93-96). Este crime, regra geral, vem *associado* à corrupção passiva, em concurso formal.

---

* Lei nº 8.137/90.

1. Este crime, regra geral, vem "associado" à corrupção passiva, em concurso formal.

1.8. Contrabando. Origem da mercadoria alienígena. Perícia merceológica pertinente e obrigatória

A determinação correta da origem da mercadoria estrangeira deve ser feita pericialmente (na ausência de documentação idônea e contemporânea de seu transporte), através do testemunho técnico via da perícia merceológica, na fase do inquérito policial na Polícia Federal (art. 144, § 1º, II da CF), que dirá, tecnicamente:

a) qual a origem da mercadoria estrangeira, tida como de entrada proibida, que caracterizaria contrabando, isto é, qual o país de origem;

b) qual a composição físico-química da mercadoria ou produto;

c) qual o seu uso, utilidade ou consumo e a existência de similar nacional.

Todos estes temas demandam questões fáticas, que devem ser dirimidas no juízo federal criminal e apreciados soberanamente no Tribunal Regional Federal, não havendo mais espaço para embasamento em sede de recurso especial ou extraordinário, ou mesmo na via estreita do *habeas corpus* ou recurso em *habeas corpus* (STJ, REsp nº 22.402-4-MG, 6ª T., DJU-I de 14.6.1993, p. 11.792).

1.9. Contrabando. Exportação sem autorização. Açúcar. Sementes de soja. Perícia merceológica

Sabe-se que o delito de contrabando exige a existência material e provada de uma entrada de mercadorias ou produtos do exterior para o Brasil, ou uma exportação (remessa de produtos ou mercadorias do Brasil para o exterior), quando as mesmas mercadorias ou produtos forem proibidos por lei. Isto é, a proibição deve estar expressa na lei e será entendida estritamente em relação à mercadoria ou ao produto tipificado na lei, o que demanda perícia merceológica para caracterizá-los como a espécie tipificada na lei que proíbe a sua entrada ou saída. Por óbvio que não se admitirá a analogia, transplantando-se para o tipo descrito na lei um produto ou mercadoria *parecido*. Daí que a perícia merceológica é que separará o *gato da lebre* para não ser cometido erro material de tipo.

Ainda assim, quando determinada mercadoria ou produto depender de autorização específica de algum ministério ou órgão federal, para sua entrada no Brasil ou sua remessa para o exterior, mas, venha alguém a enviá-lo ao exterior, antes de obter tal autorização, a pessoa física responsável que efetivou a remessa, antes de obter a autorização específica, incidiu no crime de contrabando, cuja apuração é da competência exclusiva da Polícia Federal e o processo correrá na Justiça Federal, sob o *parquet* do Ministério Público Federal.

É o caso típico da exportação de sementes de soja, que depende de autorização especial do Ministério da Agricultura e de licença da Decex (antiga Cacex). Mas, uma vez liberada a semente (ou outro produto) da exigência de prévia e especial autorização, a exportação deixa de ser proibida, e o fato passará a ser atípico. Voltando a lei a exigi-la, o fato volta ao campo de incidência do contrabando (STF, HC nº 69.754-2, PR, 1ª T., DJU-I de 12.3.1993, p. 3.562). Confira, ainda, STJ, REsp nº 26.408-PE, DJU-I de 9.12.1997, p. 64.654, sobre a exportação de açúcar.

1.10. Contrabando. Local da apreensão. Competência. Prevenção

E certo que, competente para o processo relativo aos crimes fiscais, é o juiz federal de vara criminal, que no caso é especializado e prevalece, em regra, sobre a vara federal comum.

Mas, havendo prevenção, a competência será do juiz federal prevento, mesmo que haja diversidade em relação ao local da apreensão do contrabando (STJ, C. Comp. nº 3.968-9-MG, 3ª Seção, v. u., DJU-I de 21.6.1993, p. 12.338).

Súmula 151, do STJ: "A competência para o processo e julgamento por crime de contrabando ou descaminho define-se pela prevenção do juízo federal do lugar da apreensão dos bens".

1.11. Contrabando. Momento da consumação. Crime consumado. Local da consumação

Mercadoria estrangeira, de importação ou entrada no território nacional proibida e enquanto o for, desacompanhada de documentação legal, já em território nacional, assim compreendido o espaço aéreo brasileiro, a faixa de fronteiras, além da qual ocorre o ingresso no território pátrio, o ingresso no mar territorial brasileiro ou nas águas dos lagos, rios ou cursos fronteiriços já no território nacional, caracteriza o contrabando, sendo irrelevante que tal mercadoria devesse ser transportada para outro local, ou devesse ser entregue a determinada pessoa em cidade outra.

O local da consumação do crime de contrabando é aquela parte do território nacional, onde se dá a entrada/ingresso do elemento material proibido, e ocorre no exato momento em que os bens penetram no espaço aéreo brasileiro, cruzam a faixa de fronteiras ou penetram em águas brasileiras (STJ, C. Comp. nº 4.500-PR, 3ª Seção, DJU-I de 30.8.1993, p. 17.265).

O crime de contrabando, portanto, é instantâneo e se consuma no exato momento em que a mercadoria, o produto, a matéria-prima, o componente eletrônico, a peça ou o acessório, o veículo, todos com entrada proibida e enquanto durar a proibição, penetra no território brasileiro, isto é:

a) cruza a faixa de fronteiras e penetra no território pátrio;

b) entra no espaço aéreo nacional (aeronave, helicóptero, balão, avião etc.);

c) penetra no mar territorial brasileiro (*n* milhas marítimas);

d) entra em águas fluviais brasileiras, de rios, de lagos, de lagoas, em lagunas fronteiriças.

1.12. Contrabando. Proibição relativa (enquanto durar). Ato liberatório

Em tema de contrabando, sabe-se que o delito tem seu elemento-mor na entrada proibida no território nacional de mercadorias, bens, produtos, veículos, seja através de sua importação irregular (porque o órgão de controle de comércio exterior, certamente não emitirá a guia de importação, nem a visará em face da vigência da proibição) ou pelo seu ingresso clandestino.

A proibição, contudo, não é eterna, mas, sempre relativa em função do tempo, da evolução, dos costumes, da concorrência internacional, do modernismo, da cultura, da tecnologia ou da necessidade de obtenção de receitas tributárias.

Logo, se o poder central, por seu ministério competente, edita ato normativo, autorizado por lei federal, liberando os veículos, as mercadorias, os produtos, os bens que antes estavam proibidos de entrarem no país, a partir da liberação e enquanto ela durar, desaparece o tipo penal, estritamente em relação específica ao que foi liberado. Nesse caso, porém, pode ter lugar a chamada *retroatividade da lei*, no sentido de beneficiarem-se os que estavam sendo processados por contrabando dos bens agora liberados (*lex mittior*).

Admite-se, porém, que o similar tenha o tratamento equivalente a liberação, sem que isso importe em interpretação extensiva ou analogia. Produto, bem, veículo ou mercadoria similar significa idêntico, em função da composição, da utilização, uso ou consumo. É o caso do bacalhau importado da Noruega, que tem seu similar no peixe seco brasileiro. Ambos são peixes e ambos estão no mesmo estado, secos, sendo o seu uso um só: alimentação humana.

A esse respeito são os Decreto-leis nºs 2.446/88 e 2.457/88; a Portaria nº 56/90, do Ministério da Fazenda; os Comunicados nºs 204/88 e 6 do Decex (STJ, AG nº 41.314-DF, DJU-I de 1º.9.1993. p. 17.531).

1.13. *Rebus sic stantibus...*

A proibição legal para a importação regular, autorizada pelos órgãos de comércio exterior (Decex, etc.), vigora *sit et quantum* perdurarem as condições que o legislador visou afastar, já vistas no início deste capítulo (concorrência desleal com a indústria nacional, equilíbrio da balança de comércio exterior, economia de divisas em moedas fortes, incentivo à planta industrial nacional etc.).

Estes princípios equiparam-se, *a grosso* modo, ao postulado das cláusulas contratuais, onde deve prevalecer entre os contratantes a *pacta sunt servanda*, porém, abrandada do seu rigorismo pelo outro postulado racional e lógico da *rebus sic stantibus*, isto é, cumprir-se-ão as cláusulas ... enquanto as condições forem equivalentes às atuais.

Levando em conta as finalidades que o legislador visou proteger, uma vez não havendo mais perigo ou risco para a economia nacional, ele liberará a proibição em relação a determinados bens, cuja importação não mais será proibida.

1.14. Continuidade delitiva. Crime continuado inexistente. Crime permanente

O Supremo Tribunal Federal tem repelido a pretensão de considerar crime continuado a prática do delito, quando entre o primeiro e o segundo (ou seguintes), decorreram menos de trinta dias; ou, o delinqüente faz do crime uma atividade permanente, uma habitualidade delitiva, o que desqualifica o delito do art. 71 do Código Penal (HC nº 69.896-4-SP, DJU-I de 2.4.1993, p. 5.620).

Essa exegese pode ser aplicada ao chamado *crime permanente*, no qual o agente sabe e age conscientemente, fazendo da permanência um verdadeiro *modus operandi* ou *modus*

vivendi, isto é, transformando a conduta ilícita, antijurídica e anti-social diante das leis penais vigentes, numa ocupação permanente ou numa atividade habitual, como meio de vida.

É o que acontece nos casos exemplificados, do dia-a-dia das grandes cidades do Brasil, onde o crime permanente é maior:

a) a venda habitual de produtos contrabandeados, não só em *galerias* populares, mas, nomeadamente, em grandes e luxuosas butiques, pertencentes às ilustres e honrosas damas da alta sociedade ou *socialites*, *status* este que lhes dá uma grande margem de continuidade delitiva ao abrigo certo de uma impunidade. Tanto é, que pequenos camelôs de rua são importunados, têm suas muambas apreendidas, mas, e as butiques de luxo, por que não o são em igualdade de tratamento?

b) venda habitual de mercadorias estrangeiras, em situação de descaminho;

c) a emissão habitual e venda ou permuta de notas frias de produtos ou em pagamento de dívidas ou fornecimentos em geral, o mesmo se aplicando aos recibos frios, de profissionais liberais que servem para reduzir o imposto de renda de pessoa física; ou, mesmo da jurídica, quando se referem a pareceres inexistentes fisicamente, estudos e projetos, assessoria, dos quais não há prova material.

As notas frias, no caso de sua utilização por empresas, se contêm créditos de IPI ou de ICMS, caracterizam, por sua vez, estelionato contra a Fazenda Pública, independente dos delitos de falsidade ideológica ou de uso de documento falso.

Pelo princípio da especialização, esse estelionato é tipificado como "supressão ou redução de tributos", ou sonegação fiscal. Lei nº 8.137/90, art. 1º, *caput*.

Nos casos exemplificados, o flagrante pode ser feito, sem que se alegue *preparação*, pois o delito é permanente. O item "c" foi estudado no capítulo II.

1.15. Crime permanente. Flagrante contínuo. Comércio de contrabando ou descaminho

Enquanto o agente estiver no pleno exercício do crime permanente (*v.g.*, comércio de mercadoria contrabandeada ou em descaminho), o flagrante é contínuo, pode ser dado a qualquer momento e pode, assim, ensejar a custódia legal do agente infrator permanente (STJ, HC nº 1.538-0-RJ, 5ª T., DJU-I de 7.12.1992, p. 23.323).

1.16. Concurso formal: contrabando e descaminho em uma única apreensão

A rigor, se a lei penal fosse aplicada *ipsis literis*, o comércio conjunto de mercadorias, bens, produtos, veículos, componentes, peças, acessórios com importação proibida, simultaneamente com mercadorias, produtos, bens de origem alienígena e que entraram no território nacional sem o pagamento dos tributos legalmente devidos, sem se fazerem acompanhar de documentação fiscal idônea (caracterizando-se, assim, o delito de descaminho), teríamos um concurso de crimes, de natureza formal, em se tratando de uma única apreensão do contrabando e do descaminho, a receber as penas do art. 334 do Código Penal.

Muito embora o Código Penal tenha *englobado* os delitos no *caput* do art. 334, não se pode negar que o crime de contrabando tem maior gravidade, porque vai atingir diretamente

vários bens juridicamente tutelados ou protegidos, já exemplificados no início deste capítulo ("Finalidades da proibição") e no parágrafo *rebus sic stantibus*, todos da máxima importância; enquanto que, o descaminho, embora atinja a receita do erário público federal em primeiro lugar, vai também gerar a concorrência desleal com as mercadorias nacionais regulares, em face do não pagamento dos tributos e da sua venda por menor preço, e com a *natural* sonegação do imposto de renda.

Estes aspectos não podem ser elididos na apenação dos delitos.

2. ERRO DE TIPO. ERRO DE PROIBIÇÃO

O erro de tipo, em tema de crimes tributários ou previdenciários, constitui uma exceção excepcionalíssima, cabendo, no entanto, no crime de contrabando, desde que não se trate de comerciante estabelecido no ramo de importados (isto é, se refira a pequenos ambulantes, camelôs de rua e assemelhados), nem dos chamados *sacoleiros profissionais*, que trazem (cotidianamente e vivem desse comércio à margem da lei) mercadorias geralmente de péssima qualidade ou produtos falsificados no exterior, e fazem disso um meio habitual de vida. Não se admite, pois, a invocação do erro de tipo quando se tratar de comerciante regularmente estabelecido, de butiques, de lojas de ocasião e assemelhados.

O erro de tipo no contrabando diz respeito à origem e procedência do produto industrializado e já foi estudado em "Contrabando e descaminho" especialmente em "Perícia merceológica".

O erro de proibição tem pertinência na área tributária, restritamente a:

a) bagagens na Zona Franca de Manaus;

b) exportações para o exterior (sementes nativas) de produtos que exigem controle, fiscalização e autorização do Ministério da Agricultura, e interessa à pesquisa científica nacional;

c) casos já vistos em "Desconhecimento e ignorância da lei".

Em qualquer caso, repita-se: em se tratando de delitos na área tributária, previdenciária ou da seguridade social, a exculpante do erro de tipo ou de proibição só tem cabimento, como uma exceção excepcionalíssima, em relação a pessoas sem qualquer instrução, de instrução rudimentar, em meio agreste, rude, e em relação a atividades rudimentares, artesanais, sem qualquer cunho de profissionalização, associação de fins econômicos. A atividade-ocupação habitual, por seu turno, elimina tanto o erro de tipo, quanto o de proibição.

A razão de ser desse entendimento é que os crimes contra a ordem tributária, previdenciária ou da seguridade social, como regra inafastável, reclamam a plena consciência da ilicitude da conduta do agente, de sua antijuridicidade, do dolo, do auferimento de vantagem econômica ou financeira ilícita, via de um meio fraudulento, no que resultará numa lesão material ou patrimonial ao erário público. A culpabilidade, pois, do agente, salta aos olhos e sua reprovação penal é inafastável. Ora, com todos esses elementos, obviamente que não se pode aplicar as excludentes do erro de tipo ou do erro de proibição, genericamente, em cidades grandes, onde todos dispõem dos meios mais modernos de comunicação diária,

de um padrão razoável de civilidade, tendo ao seu alcance a televisão, os grandes jornais, a informação.

Daí a limitação de sua aplicação, apenas e tão-somente como uma exceção excepcionalíssima, nomeadamente porque sabemos que constitui regra nos crimes fiscais, previdenciários ou contra a seguridade social, a formação do concurso de agentes, para a obtenção do resultado patrimonial final: autor ou mentor intelectual, executores e partícipes, sejam sócios, diretores, gerentes, procuradores com poderes de gestão ou prepostos qualificados, parentes etc., presentes também no contrabando, cujo elo ou ciclo envolve várias pessoas.

Com as restrições feitas com relação aos agentes, ao meio, à sua atividade laboral, uma vez verificada a ausência de ilicitude de conduta é possível trancar a ação penal, em sede de *habeas corpus*, quando a inexistência do dolo *salta aos olhos* (STJ, RHC nº 4.146-3-SP, 5ª T., DJU-I de 10.4.1995, p. 9.278).

Em suma, o erro de proibição diz respeito ao desconhecimento pelo agente de que um determinado fato era penalmente ilícito (exportar sementes, mudas, plantas que, por lei, dependem de expressa autorização do Ministério da Agricultura; ter a posse de armas e munições cuja importação é proibida etc.), o que só se admite, excepcionalíssimamente, em grandes cidades, excluído sempre o ato, a atividade, a ocupação de cunho habitual.

Já o erro de tipo diz respeito ao desconhecimento da origem do produto ou mercadoria, o que também exclui a atividade habitual.

O exercício de uma atividade com habitualidade afasta, de pronto, o erro de tipo e o de proibição sobre a indústria, comércio, serviços dessa mesma atividade.

3. DESCAMINHO

3.1. Caracterização do crime

O descaminho caracteriza-se com o ingresso de mercadorias tributadas (imposto de importação em especial), que não têm cobertura com documentação fiscal idônea e contemporânea da entrada regular no território nacional, comprovando o pagamento dos impostos incidentes. É uma típica espécie do gênero sonegação fiscal, mas regido por normas diversas da Lei nº 8.137/90.

No descaminho, a importação não está proibida (o que, se ocorrente, deslocaria o delito para o contrabando, como vimos).

O agente, porém, não tem documentação idônea e contemporânea da entrada da mercadoria no território nacional, que comprove cabal e à primeira vista o pagamento regular dos impostos incidentes.

Não se exige, sequer, para caracterizar o descaminho, que o agente tenha estabelecimento fixo, permanente, nem se exige que haja habitualidade no comércio clandestino de mercadorias de procedência alienígena, em situação irregular (TFR, Ap. Crim. nº 5.218-RN, 3ª T., DJU-I de 19.12.1984, p. 21.982). Não precisa mesmo ser comerciante. Qualquer pessoa que detenha, guarde, exponha à venda mercadoria de procedência estrangeira, clan-

destina pela falta de documentação idônea e contemporânea que comprove a regularidade da internação no Brasil e do pagamento dos impostos incidentes (especialmente, repita-se por absoluta necessidade, o de importação, comete o crime de descaminho – STF, RHC nº 49.302-SP, 2ª T., RTJ 59/691).

A simples posse de mercadorias alienígenas, sem a cobertura fiscal, com documentação idônea que também prove o pagamento dos impostos e direitos aduaneiros, desde que tais bens não sejam de importação proibida, já caracteriza, por si só, o delito de descaminho, não interessando se tais bens estão em trânsito, não pertencem ao transportador, estão seguindo para depósito em armazéns alfandegados ou armazéns gerais, etc.

3.2. Dolo genérico. A elementar do tipo

O crime de descaminho exige dolo do agente, o que deve ser provado pelo Ministério Público na denúncia, não se podendo presumi-lo, mesmo na evidência de que o agente é pessoa de instrução, comerciante ou industrial experiente etc. (STJ, REsp nº 78.663-SE, 6ª T., DJU-I de 30.6.1997, p. 31.088).

"Constitui elemento integrante e essencial do tipo a destinação ou a finalidade dos bens, produtos, mercadorias: o comércio, a indústria, a prestação de serviços, sem o pagamento dos impostos devidos, taxas e direitos aduaneiros, e a origem alienígena daqueles".

3.3. Casos de descaminho

Caracteriza-se o crime de descaminho nos casos de:

1º) Advogado que adquire motos estrangeiras de argentinos em trânsito pelo Brasil, sem documentação legal, sem pagamento de impostos e as revende (STF, RE nº 112.258-SP, 2ª T., RTJ 124/739);

2º) Aquisição e guarda de mercadorias estrangeiras sem documentação legal, para fins comerciais, não servindo a alegação de que aguardava que o vendedor desconhecido entregasse os documentos relativos a elas (TFR, Ap. Crim. nº 8.600-RJ, 1ª T., DJU de 16.12.1988, p. 33.572);

3º) Aquisição e manutenção em depósito, com o fito de comercialização, de mercadorias estrangeiras desacompanhadas de documentação legal (CF, art. 334, § 1º, alínea *c*) (TFR, Ap. Crim. nº 7.153-AM, 3ª T., DJU de 11.10.1988, p. 25.892);

4º) Aquisição de mercadorias estrangeiras desacompanhadas de documentação legal, as quais eram usadas na montagem ou reposição de máquinas. *Caracterizado o crime permanente* (TFR, Ap. Crim. nº 8.470-RJ, 3ª T., DJU de 11.10.1988, p. 25.894);

5º) O transporte, a utilização ou o depósito de grande quantidade de uísque estrangeiro, sem prova de sua regular introdução no país, configura o descaminho (TFR, Ap. Crim. nº 8.864-RN, 2ª T., DJU de 3.4.1989, p. 4.503);

6º) Uísque estrangeiro trazido por marinheiro, surpreendido em comércio clandestino, em quantidade superior à cota permitida pelo Ministério da Marinha (ou tolerada pelo mesmo) (TFR, Ap. Crim. nº 8.529-PA, 3ª T., DJU de 31.10.1988, p. 28.185);

7º) Mercadoria estrangeira sem documentação legal encontrada em poder de pessoa, que pela quantidade, induz à finalidade comercial (TFR, Ap. Crim. nº 8.643-MG, 1ª T., DJU de 21.11.1988, p. 30.228);

8º) Laudo merceológico que confirma a procedência estrangeira e a quantidade de mercadorias apreendidas, demonstrando o fim comercial delas (TFR, Ap. Crim. nº 6.869-RJ, 1ª T., DJU de 11.10.1988, p. 25.870);

9º) A habitualidade no comércio de produtos estrangeiros, desacompanhados de documentação legal, não elide o delito, porque o § 2º do art. 334 do Código Penal não inclui a habitualidade como elemento do tipo penal do descaminho (TFR, Ap. Crim. nº 7.010-MG, 1ª T., DJU de 24.10.1988, p. 27.445);

10º) Apreensão de mercadorias estrangeiras sem documentação legal, não existindo outras provas circunstanciais que elidam o delito (TFR, Ap. Crim. nº 8.560-SP, 1º T., DJU de 31.10.1988, p. 28.122);

11º) Introdução no país de mercadorias estrangeiras sem o pagamento dos tributos, no exercício de atividade comercial (TFR, Ap. Crim. nº 8.848-PR, 1ª T., DJU de 3.4.1989, p. 4.459);

12º) Apreensão de mercadorias estrangeiras, sem documentação legal (TFR, Ap. Crim. nº 8.722-RS, 1ª T., DJU de 3.4.1989, p. 4.458);

13º) Anúncio em jornais oferecendo à venda mercadorias estrangeiras sem documentação legal (TFR, Ap. Crim. nº 8.778-AL, 2ª T., DJU de 10.4.1989, p. 5.048);

14º) Uísque estrangeiro encontrado em estabelecimento comercial, sem documentação legal (TFR, Ap. Crim. nº 8.783-DF, 2ª T., DJU de 10.4.1989, p. 5.048);

15º) Mercadorias estrangeiras adquiridas em galeria comercial, conhecida pelo comércio irregular de mercadorias estrangeiras, e vendidas por adquirente com anúncios em jornal (TFR, Ap. Crim. nº 8.887-RJ, 2ª T., DJU de 19.4.1989, p. 5.727);

16º) Manutenção em depósito de mercadorias estrangeiras sem documentação legal, para comercialização (CP, art. 334, § 1º, *c*. TFR, Ap. Crim. nº 8.284-RJ, 3ª T., DJU de 24.4.1989, p. 5.953);

17º) Laudo merceológico que comprova a procedência das mercadorias estrangeiras, destinadas a comércio, sem a documentação legal (TFR, Ap. Crim. nº 8.863-PR, 1ª T., DJU de 24.4.1989, p. 5.930);

18º) Réu, que no exercício da atividade comercial, adquire mercadorias estrangeiras sem documentação legal, caracterizando a hipótese do art. 334, § 1º, *d*, do Código Penal (TFR, Ap. Crim. nº 8.097-SC, 2ª T., DJU de 30.6.1988, p. 16.617);

19º) Introdução no país, para fins de comércio, de mercadorias estrangeiras sem o pagamento dos tributos. Dolo caracterizado (TFR, Ap. Crim. nº 8.827-PR, 1ª T., DJU de 21.3.1989, p. 3.923);

20º) Aquisição consciente e manutenção em depósito, para fins comerciais, de mercadorias estrangeiras desacompanhadas de documentação legal (CP, art. 334, § 1º, alíneas *c* e *d*) (TFR, Ap. Crim. nº 8.045-RJ, DJU de 2.5.1989, p. 6.392);

21º) Laudo merceológico demonstrando serem as mercadorias apreendidas de origem estrangeira, sem cobertura fiscal e com destinação comercial (TFR, Ap. Crim. nº 8.777-AL, 1ª T., DJU de 5.6.1989, p. 9.702);

22º) A quantidade de mercadorias estrangeiras induz que ela se destina ao comércio e não ao uso próprio, não sendo necessário o exercício habitual do comércio (TFR, Ap. Crim. nº 6.978-RJ, 3ª T., DJU de 20.2.1989, p. 1.104);

23º) Manutenção em estabelecimento comercial de mercadorias estrangeiras sem documentação legal (estando umas no depósito e outras nas vitrines da loja) (TFR, Ap. Crim. nº 7.911-RJ, 1ª T., DJU de 4.2.1988, p. 1.203);

24º) Mercadorias estrangeiras exibidas à comercialização, sem documentação legal (TFR, Ap. Crim. nº 7.841-SC, 2ª T., DJU de 10.3.1988, p. 4.560);

25º) Policial militar que comprava e vendia mercadorias de procedência estrangeira sem cobertura fiscal, sob a alegação de que desconhecia a ilicitude do delito (TFR, Ap. Crim. nº 7.942-MG, 2ª T., DJU de 26.5.1988, p. 12.744);

26º) Réu comerciante que mantém em seu estabelecimento, expostos à comercialização, quantidade e diversidade de produtos estrangeiros sem cobertura legal (TFR, Ap. Crim. nº 6.925-MG, 2ª T., DJU de 9.6.1988, p. 14.211);

27º) Réu que, no exercício da atividade comercial, adquire mercadorias de procedência estrangeira sem documentação legal (TFR, Ap. Crim nº 8.097-SC, 2ª T., DJU de 30.6.1988, p. 16.617);

28º) Laudo merceológico que evidencia a procedência estrangeira das mercadorias, sem documentação legal, além da destinação comercial delas (TFR, Ap. Crim. nº 7.204-MG, 1ª T., DJU de 16.12 1988, p. 33.565);

29º) tripulante da Marinha Mercante que introduzia clandestinamente mercadorias estrangeiras, que eram vendidas por seu colega, com anúncios em jornais (TFR, Ap. Crim. nº 7.964-BA, 2ª T., *DJU* de 28.04.88, p. 9.676);

30º) ocultação de mercadorias estrangeiras sem documentação legal, em proveito próprio ou alheio, no exercício da atividade comercial clandestina (TFR, Ap. Crim. nº 8.234-PA, 2ª T., *DJU* de 08.08.88, p. 18.817);

31º) o valor expressivo das mercadorias à época da apreensão, além do agente ter por hábito o comércio irregular das mercadorias (TFR, Ap. Crim. nº 7.359-PR, 2ª T., *DJU* de 28.02.89,p. 2.259);

32º) **Ouro em barras**, entrado no Brasil, ainda que fazendo "parte" de bagagem, se no momento de sua passagem pela alfândega, estava tributado (STF, RE nº 71.352-SP, "RTJ" 67/461; TFR-AMS nº 67.980-RJ, *DJU-I* de 30.09.83, p. 14.976, 2ª coluna; HC nº 4.980-RJ, *DJU-I* de 19.6.81; AMS nº 89.448-RJ, *DJU-I* de 21.05.81);

33º) **Pedras preciosas, "semipreciosas", gemas, brilhantes**, se no momento da passagem pela Repartição Aduaneira Federal, estavam tributadas por identidade de razão e fundamento, com o item 32º retro;

34º) **Boás confeccionados com pena de peru, casacos em tecidos e penas de marabu, blusas com *paetés*, modeladores de metal para perfuração de tecidos** e prender ilhoses, de procedência estrangeira, postos à venda em estabelecimento aberto ao público (lojas, *shopping center*, galerias, butiques), sem documentação idônea e tempestiva do pagamento dos impostos devidos (STJ, AG nº 57.263-3-RJ, *DJU-I* de 02.12.94, p. 33.270, 1ª coluna);

35º) **Saída de mercadoria da Zona Franca de Manaus**, sem autorização expressa da SUFRAMA em modelo oficial, sem o pagamento do imposto de importação, **pelo excesso de bagagem (excesso de cota) sem a Declaração de Bagagem**, que não pode ser substituída pela nota fiscal do vendedor (Dec.-Lei Federal nº 288/67; STJ REsp nº 13.616-0, CE, 6ª T., *DJU-I* de 02.05.94, p. 10.024, 2ª coluna);

36º) Mercadoria estrangeira, assim considerados os bens industrializados, duráveis ou de consumo imediato, veículos, bens de uso etc., **comprovadamente de procedência** estrangeira, desacompanhada de documentação fiscal idônea e contemporânea de sua passagem pela Repartição Federal, sem o pagamento dos tributos devidos ao erário naconal (Cf. art. 334, *caput*, 2ª parte).

Essa mercadoria é considerada, então, clandestina, o que não exige que o agente (possuidor, detendor, depositário, que expõe à venda, que a transporta):

a) seja comerciante estabelecido, com estabelecimento fixo, permanente;

b) tenha ou pratique esse comércio com habitualidade, nem se exige o intuitode lucro. (TFR, A. Crim. nº 5.218-RN, 3ª T., *DJU-I* de 19.12.84, p. 21.982, 2ª col., *in fine*, inteligência e alcance);

37º) Farta quantidade de mercadorias de origem estrangeira, desacompanhadas de documentação legal. Sua apreensão no interior de um auto de passeio, estacionado em frente a um bar, sendo um único proprietário do estabelecimento e do bar. Retirada de parte das mercadorias já iniciada pelos empregados do bar. (STJ, AG nº 167.205-PE, *DJU-I* de 03.02.98, p. 145, 2ª col., *in fine*).

3.4. Descaminho. Dolo genérico

O dolo é genérico, na simples vontade do agente fraudar o imposto devido ou direitos aduaneiros (TFR, Ap. Crim. nº 7.374-PR, 3ª T., DJU de 14.4.1988, p. 8.187 – RSTJ 97/423/425).

3.5. Não caracterização do descaminho

Não se caracteriza o descaminho nas hipóteses de:

1ª) A mera apreensão de mercadorias estrangeiras, por si só, não é hábil à consumação do delito de descaminho (CP, art. 334, § 1º, *c*), mesmo desacompanhadas de documentação legal. Constitui elemento integrante essencial e indispensável a destinação ou a finalidade das mercadorias: comércio, indústria ou prestação de serviços com o emprego delas (TFR, Ap. Crim. nº 8.372-PR, 3ª T., DJU de 3.10.1988, p. 25.192);

2ª) Havendo dúvidas sobre a destinação (finalidade) das mercadorias apreendidas, impõe-se a absolvição do acusado (CP, art. 334, § 1º, *c*) (TFR, Ap. Crim. nº 7.030-RN, 1ª T., DJU de 16.12.1988, p. 33.564);

3ª) Não se tratando de mercadorias estrangeiras (TFR, Rec. Crim. nº 1.422-PA, 1ª T., DJU de 3.10.1988, p. 25.122);

4ª) Pequena quantidade de mercadorias (bebidas e perfumes estrangeiros) que indica consumo próprio, estando ausente o dolo (TFR, Ap. Crim. nº 8.803-PE, 1ª T., DJU de 3.4.1989, p. 4.459);

5ª) Havendo isenção sobre a operação. Não havendo direitos aduaneiros, IPI, Imposto de importação, o crime não se caracteriza (TFR, RHC nº 7.102-MS, 3ª T., DJU de 14.4.1988, p. 8.187). Inclui-se a alíquota zero e a não-tributação;

6ª) Quando demonstrado que a pequena quantidade de mercadorias não se destinava ao comércio, não se caracterizando o delito (TFR, Ap. Crim. nº 7.411-RJ, 1ª T., DJU de 28.2.1989, p. 2.224);

7ª) Bagagem apreendida, depois de liberada pela fiscalização, sob a alegação de fraude, sem a caracterização do dolo. Flagrante preparado (STF, RHC nº 66.980-RJ, 2ª T., DJU de 10.3.1989, p. 3.013). Este caso envolveu como protagonista empresário diretor-presidente de empresa de grande porte, tendo a Procuradoria-Geral da República, através do seu titular, opinado pela denegação da ordem de *habeas corpus* (DJU de 5.7.1988, nº 125);

8ª) Quando a mercadoria estrangeira não se destinar a comércio, este elemento essencial ao tipo penal (TFR, Ap. Crim. nº 8.073-RJ, 2ª T., DJU de 5.5.1988, p. 10.455; Ap. Crim. nº 8.039-SE, 3ª T., DJU de 9.6.1988, p. 14.238);

9ª) Tratando-se de pequena quantidade de mercadorias, sem provas de se tratar de destinação comercial (STJ, REsp nº 125.949-SE, 5ª T., DJU-I de 8.9.1997, p. 42.547).

3.6. Receptação e descaminho

Compete ao juiz federal de vara criminal o processo-crime que envolva o descaminho seguido da receptação, em virtude do primeiro delito ser de competência exclusiva da Justiça Federal, cuja competência absorve o crime comum (receptação) (TFR, HC nº 7.563-RS, 1ª T., DJU de 21.3.1989, p. 3.920).

Os delitos são autônomos, para efeitos de punibilidade (CP, art. 334, *caput* e § 1º, *d*) (STF, RE Crim. nº 112.258-SP (E. Decl.), 2ª T., DJU de 20.5.1988, p. 12.098).

As condutas tipificadas na segunda parte da letra *c* e na letra *d* do § 1º do art. 334 do Código Penal, equivalem ou capitulam hipóteses de receptação. Por isso, não justificam um duplo enquadramento como crime autônomo, ao lado do descaminho, nem admitem a aplicação de penalidade cumulada (receptação mais descaminho), ou majoração da pena (pelo concurso inexistente) (STJ, REsp nº 20.527-3-RJ, 6ª T., DJU-I de 30.11.1992, p. 22.636).

A receptação (objeto material e produto de crime anterior) configura-se mesmo que a coisa adquirida seja produto de crime não classificado como de natureza patrimonial, no caso, o descaminho (STJ, RSTJ 27/86-90).

3.7. Tentativa de descaminho

Constitui tentativa de descaminho a apreensão de mercadorias sem documentação legal, ainda no aeroporto, quando o réu se preparava para embarcá-la (TFR, Ap. Crim. nº 6.470-PR, 2ª T., DJU de 10.3.1988, p. 4.559).

3.8. Descaminho. Princípio da insignificância. Crime de bagatela

Em homenagem ao princípio da insignificância, ou do chamado *crime de bagatela*, quando passageiros ou turistas trazem do exterior pequena quantidade de mercadorias, que mesmo acima da cota fixada pela lei e na forma da legislação federal, representam um valor ínfimo ou irrisório do imposto de importação não recolhido sobre o excesso, têm sido aplicados esses princípios penais, para absolver o réu da acusação de descaminho, não se antevendo, porém, habitualidade de conduta do mesmo agente.

Em princípio e de modo genérico, não será o valor insignificante do imposto de importação que não foi recolhido, sobre o excesso em relação à cota fixada por pessoa que vem do exterior com mercadorias, que irá causar dano de monta ao tesouro nacional, nem ele se prestaria a reduzir os déficits crônicos do mesmo tesouro, pela contumácia e permanência ao longo de mais de cem anos de gastos maiores que as receitas arrecadadas pelo governo federal, nem também, seria o excesso de cota quem causaria dano à indústria nacional, considerando-se a conduta isolada de um agente. O que lesionará a indústria e o comércio será a importação desenfreada, de países onde não existem leis sociais ou previdenciárias e trabalhistas rígidas como no Brasil, a mão-de-obra custa apenas a própria comida, não havendo também regime tributário como o que impera no Brasil, asfixiando todos. Sobre isso já falamos em "Caso fortuito. Força maior".

Os juízes federais, em sentença bem fundamentada, têm, algumas vezes, julgado improcedentes as ações penais fundadas em crime de descaminho, mormente em grave situação de ostensiva recessão econômica, com desemprego crônico e gigantesco, com a estagnação da indústria, com as importações desenfreadas etc.

Todavia, cabe aqui uma advertência importante.

Se é certo que o princípio da insignificância deve ser interpretado sempre e exclusivamente considerando-se o valor monetário do bem, em função da vítima do dano, quantificada quanto ao montante de seu patrimônio em comparação com o valor do bem *insignificante*, já que essa relatividade deve ser avaliada e analisada caso a caso, sem qualquer generalidade, ainda assim, se levarmos em conta individualmente a pessoa do agente, isoladamente, o princípio prevalece. Mas, se tomarmos um conjunto de agentes, que representa habitual e profissionalmente como meio de vida, um total de dez mil, quinze mil ou vinte mil pessoas que fazem do descaminho um meio permanente e contínuo de vida, e com isso vão formar uma economia estável mas informal, à margem da lei, fora de qualquer controle, sem pagar qualquer imposto ou contribuição, e assim, concorrendo deslealmente com a indústria e o comércio regularmente estabelecidos e contribuintes, ainda que parciais ou em atrasos constantes, com o erário federal, estadual e municipal, aí, temos, então, um dano irreparável, permanente e injusto, dessa miríade de delinqüentes contumazes que, fazendo do descaminho um *modus vivendi*, vão dar prejuízos no cômputo geral de tributos, contribuições sociais, direitos trabalhistas, de milhões e milhões, posto que sua atividade ilegal é permanente, ininterrupta, de ano após ano.

Esse estado de coisas deve, assim, receber um freio contínuo e um desestímulo, seja pela fiscalização eficiente (com recursos humanos especializados, treinados e bem remunerados), da Receita Federal e da Polícia Federal, seja pelo aumento do imposto de importa-

ção e do IPI, e pela redução da cota permitida, além do aumento das penas cominadas a níveis que desestimulem de fato o delinqüente permanente e contumaz.

A despenalização do agente contumaz habitual é tão nociva ao país quanto à omissão das autoridades federais nas providências exemplificadas.

Os princípios penais do crime de bagatela ou da insignificância têm plena relevância social do ponto de vista microeconômico, considerando-se caso a caso.

Porém, quando a pretexto de *ganhar a vida*, os agentes compõem um conjunto de dez mil, quinze mil, vinte mil ou mais pessoas, que fazem do descaminho uma atividade habitual, a nível macroeconômico, então, algo há de ser feito, a fim de que, a pretexto dos princípios da insignificância e do crime de *bagatela* não se instaure oficiosamente o direito de delinqüir, através da prática do descaminho habitual, sem o risco de qualquer responsabilidade penal, criando-se com isso a indústria da concorrência desleal e da sonegação ostensiva.

Decisão do STJ mantendo acórdão do TRF, 5ª Região, que absolveu o acusado, aplicando o princípio da insignificância, em crime de descaminho, face ao valor dos bens apreendidos: REsp nº 153.176-RN, *DJU-I* de 14.12.99, p. 231.

3.9. Descaminho-contrabando. Crimes instantâneos permanentes

Sabe-se que o contrabando e o descaminho são crimes instantâneos que se consumam:

a) no momento em que a mercadoria estrangeira proibida entra ilegalmente no território nacional (e enquanto estiver incluída na proibição) ultrapassa a faixa de fronteiras, cruza o espaço aéreo nacional ou penetra em águas territoriais brasileiras e, assim, penetra no território nacional, ocorrendo o contrabando;

b) e no momento em que o pagamento dos tributos devidos ao erário federal é ilidido, subtraído, seja pela entrada, saída ou consumo (clandestinos), ocorre o descaminho.

Os efeitos dessa instantaneidade, porém, são permanentes.

Daí que, ocorrido o delito, seu efeito penal perdura enquanto não atingido pela prescrição ou por lei nova que descaracterize o delito, permitindo a entrada da mercadoria estrangeira no Brasil, que antes estava proibida de ingresso, retirando-a, assim, da órbita do tipo penal no caso do contrabando; ou quando a lei nova isenta de tributos a mercadoria que antes estava na situação de descaminho, porque era tributada; ou ainda, quando a lei nova coloca a mercadoria na alíquota zero ou como não tributada, enquanto essas três situações vigorarem.

A competência nesses crimes é do juiz federal do local da consumação (STJ, C. C. nº 4.183-0-SP, 3ª Seção, DJU-I de 6.9.1993, p. 18.010).

3.10. Procedência estrangeira. Perícia merceológica. Natureza jurídica do contrabando

É importante que se dê enfoque para o fato relevante.

A procedência estrangeira da mercadoria, produto, bens, veículos etc. deve ser objeto de testemunho técnico obrigatório e necessário, via da perícia merceológica, que determinará conclusivamente, em laudo (CPP, art. 158 e ss.; CF, art. 5º, LV, LVII, XLVI):

a) a composição do produto ou mercadoria: matérias-primas com que foi produzido;

b) identificação do país de origem;

c) uso, utilização ou finalidade;

d) elementos técnicos informativos, via de pesquisa em eventuais similares nacionais ou alienígenas, revistas de importadores ou fabricantes no exterior, que comprovem com precisão a procedência da mercadoria, produto ou bens. Listas junto ao Decex, catálogos etc.

Essa perícia é absolutamente necessária, para que se apure com segurança e credibilidade máxima a verdade real que deve prevalecer em todo processo penal, sob pena de se denunciar ou se condenar, empiricamente, por presunção, de se tratar de bens, mercadorias, produtos, de procedência estrangeira, sem um laudo técnico conclusivo produzido por engenheiro legalizado no CREA, da especialização do bem, ou da natureza deste e apto na forma da legislação federal (Lei nº 5.194/66; Decreto nº 23.569/33; Decreto-lei nº 8.620/46 etc.), a dar a palavra final, com segurança.

Natureza jurídica do contrabando ou do descaminho. Tanto o contrabando quanto o descaminho têm a natureza jurídico-penal de crimes instantâneos, mas sempre de efeitos permanentes, que duram até a apreensão dos bens nessa situação.

Consumação dos crimes de contrabando ou do descaminho. A consumação desses delitos tem diferenças que precisam ser postas à luz:

a) enquanto no contrabando a mercadoria de importação proibida ingressa no território nacional, é esse momento do ingresso em que os bens cruzam a faixa de fronteiras, penetram no mar territorial brasileiro ou no espaço aéreo nacional, que consuma o crime de contrabando (aí, está a instantaneidade e a própria automaticidade do delito); já a consumação do descaminho apresenta conotação geográfica diversa;

b) no descaminho, porém, a consumação do crime ocorre no local (elemento geográfico-tributário) do território nacional, onde os tributos incidentes deveriam ter sido pagos integralmente, no ato da passagem pela repartição federal encarregada de fiscalizar a mercadoria de procedência estrangeira, a fim de lhes dar regularidade formal e material, com a emissão normal das guias (DARFs) visadas pela repartição, via de seus agentes autorizados (AFRF), da Secretaria da Receita Federal, nos portos, aeroportos, ferrovias, rodovias etc.

Duração e cessação. Tanto o contrabando quanto o descaminho, em seus efeitos permanentes, duram (pelo prolongamento contínuo e ininterrupto) até a apreensão dos bens nessa situação, o que ocorre, geralmente, contra o pequeno infrator (*La loi, c'est la loi...*) que, muitas vezes, é uma espécie de *testa-de-ferro*, *laranja* ou *figura-de-palha* do verdadeiro contrabandista oculto. A morte interrompe a duração, porque o fato deixa então de ser punível em relação ao agente morto.

Flagrante permanente. Em se tratando de crime de efeitos permanentes, duradouros, sem solução de continuidade, como vimos acima, há, conseqüentemente, um estado de permanente delinqüência, e de uma situação fático-jurídica de permanente flagrante. Daí que a prisão do agente (detentor, possuidor, guarda, depositário) que se encontra com os bens em situação de descaminho ou contrabando, é sempre de prisão em flagrante, se feita no conjunto (pessoa e mercadorias ou bens), sem espaço de tempo.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sobre os temas que estamos estudando, é mansa e pacífica, como se colhe dos seguintes julgados recentes: C. Comp. nº 4.219-6-AM, 3ª Seção, DJU-I de 12.9.1994, p. 23.711; C. Comp. nº 8.934-4-PR, 3ª Seção, DJU-I

de 7.11.1994, p. 30.000; C. Comp. nº 9.966-8-PR, 3ª Seção, DJU-I de 7.11.1994, p. 30.002; C. Comp. nº 7.949-7-PR, 3ª Seção, DJU-I de 14.11.1994, p. 30.899; C. Comp. nº 11.147-1-PR, 3ª Seção, DJU-I de 6.2.1995, p. 1.323; C. Comp. nº 9.343-0-PR, 3ª Seção, DJU-I de 27.3.1995, p. 7.131; C. Comp. nº 11.716-0-PR, 3ª Seção, DJU-I de 8.5.1995, p. 12.292; C. Comp. nº 13.332-7-PR, 3ª Seção, DJU-I de 19.6.1995, p. 18.627; C. Comp. nº 9.311-2-PR, 3ª Seção, DJU-I de 25.9.1995, p. 31.064; C. Comp. nº 13.769-I-PR, 3ª Seção, DJU-I de 25.9.1995, p. 31.074; C. Comp. nº 11.217-6-PR, 3ª Seção, DJU-I de 13.11.1995, p. 38.627 e C. Comp. nº 13.263-0-PR, 3ª Seção, DJU-I de 4.12.1995, p. 42.078.

3.11. Competência absoluta da Justiça Federal. Crimes principais, secundários ou conexos

A competência para decidir qualquer processo relativo aos crimes de contrabando ou descaminho é privativa da Justiça Federal, *ex vi* do art. 109, incisos IV e V, da Constituição, não só em face da lesão ao erário nacional (descaminho), como também em face do interesse nacional, na proteção da indústria e comércio nacionais (contrabando), já que aí, em ambos os casos, o dano transcende e viola o próprio interesse nacional, danificando a economia como um todo.

Essa competência tem sido uniformemente decidida nos últimos tempos, como do juiz federal onde ocorreu a apreensão dos bens, produtos ou mercadorias em situação comprovada de contrabando ou de descaminho. Há várias decisões considerando competente o juiz federal da jurisdição onde ocorreu a prisão do agente.

Os crimes principais, de contrabando ou descaminho, atraem essa competência, em relação aos crimes secundários ou conexos, diretamente relacionados com aqueles principais. É o caso de:

a) receptação;

b) falsificação de documentos de importação ou exportação (DI, DARF's, guias da Decex etc.);

c) uso de documento falso;

d) estelionato;

e) corrupção ativa do agente em relação a servidor da Cacex ou da Receita Federal;

f) tráfico de influência de políticos ou pessoas com bom trânsito junto às autoridades federais etc.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sobre a competência e os crimes conexos; competência pelo local da prisão ou da apreensão ou prevenção: C. Comp. nº 12.206-6-PR, 3ª Seção, DJU-I de 27.11.1995, p. 40.844; C. Comp. nº 8.699-0-MS, 3ª Seção, DJU-I de 22.8.1994, p. 21.204; C. Comp. nº 9.075-0-PR, 3ª Seção, DJU-I de 21.11.1994, p. 31.702; C. Comp. nº 11.050-5-PR, 3ª Seção, DJU-I de 21.11.1994, p. 31.705; C. Comp. nº 9.785-1-PR, 3ª Seção, DJU-I de 5.12.1994, p. 33.522; C. Comp. nº 9.303-1-PR, 3ª Seção, DJU-I de 19.12.1994, p. 35.239; C. Comp. nº 9.238-9-PR, 3ª Seção, DJU-I de 20.2.1995, p. 3.114; C. Comp. nº 11.042-4-PR, 3ª Seção, DJU-I de 6.3.1995, p. 4.310; C. Comp. nº 13.482-0-PR, 3ª Seção, DJU-I de 12.6.1995, p. 17.595; C. Comp. nº 13.278-9-PR, 3ª Seção, DJU-I de 7.8.1995, p. 23.018; C. Comp. nº 13.779-9-PR,

3ª Seção, DJU-I de 18.9.1995, p. 29.942; C. Comp. nº 15.165-RJ, 3ª Seção, DJU-I de 6.11.1995, p. 37.536, referente à receptação de arma estrangeira contrabandeada e C. Comp. nº 15.218-PR, 3ª Seção, DJU-I de 18.12.1995, p. 44.489.

Conexão inexistente. Não há conexão se "os crimes de descaminho (ou contrabando) e receptação foram praticados por agentes diferentes, em momentos diversos, sem qualquer elo de ligação ou de comunicação entre eles". No caso, o crime de receptação é julgado pela justiça comum (STJ, C. Comp. nº 4.634-7-SP, 3ª Seção, DJU-I, 27.3.1995, p. 7.121).

3.12. Competência. Súmula 151 do Superior Tribunal de Justiça

Súmula 151: "A competência para o processo e julgamento por crime de contrabando ou descaminho define-se pela prevenção do Juízo Federal do lugar da apreensão dos bens" (RSTJ 86).

Observe-se que, embora esta súmula seja da 3ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, e aí haja referência também ao descaminho, em relação a este, a jurisprudência do tribunal tem decidido que a consumação do crime de descaminho ocorre no local onde o imposto deveria ter sido pago, o que daria como competente o juiz federal com jurisdição sobre o local (C. Comp. nº 15.671-PR, v. u. 3ª Seção, DJU-I de 3.6.1996, p. 19.188).

3.13. Consumação do crime de descaminho

Corroborando o Conflito de Competência nº 15.671-PR supra, o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Conflito de Competência nº 14.470-PR, pela sua 3ª Seção (DJU-I de 4.8.1997, p. 34.650), decidiu que:

"A consumação (do descaminho) ocorre no local em que o tributo deveria ser pago. Pouco importa o local da apreensão da mercadoria. Orientação majoritária da egrégia 3ª Seção do Superior Tribunal de Justiça".

3.14. Extinção da punibilidade. Art. 34 da Lei nº 9.249/95

Os crimes de contrabando e descaminho estão capitulados no *caput* do art. 334 do Código Penal, embora as alíneas do § 1º deste artigo elenquem outros casos equiparados ou assimilados.

Assim, *prima face*, o contrabando não se amolda à conduta dolosa tipificada no *caput* do art. 1º nem na do inciso II do art. 2º ambos da Lei Federal nº 8.137/90.

As anistias penais concedidas, no passado, aos crimes de contrabando e descaminho, o foram por disposição taxativa e expressa dos diplomas federais por nós exemplificados na 2ª edição do livro *Crimes Fiscais e Abuso de Autoridade*.

Todavia, a conduta dolosa de suprimir ou reduzir o pagamento ou o recolhimento de tributos, pode ser aplicada ao descaminho, já que esse delito, como exposto no capítulo I, implica em não pagar os tributos devidos, pelo ingresso da mercadoria alienígena.

O descaminho aproxima-se, pois, na conduta dolosa do agente, ao crime de sonegação fiscal, com a agravante de que neste, o delito pode se referir apenas à redução; no descaminho prevalece sempre a supressão do tributo devido, por lei, à Fazenda Pública, mormente os impostos de importação e as taxas aduaneiras, bem como o IPI, quando o produto estiver expressamente elencado na tabela taxativa anexa ao RIPI (TIPI), e não houver alíquota zero.

Diante desses fundamentos, entendemos que o pagamento total nas condições do art. 34 da Lei nº 9.249/95, antes do recebimento da denúncia, pode conduzir à elisão e à extinção da punibilidade, em relação ao crime de descaminho, na vigência deste dispositivo. A identidade de condutas delitivas é inegável e inafastável: supressão dos tributos devidos, pelo agente. Contra: STJ, HC nº 9773-RJ, DJU-I de 27.3.2000, p. 135.

3.15. Alíquota zero na data do ingresso dos produtos. Não incidência/Isenção

Se os produtos alienígenas, em situação de descaminho, não estão provisoriamente sujeitos a alíquotas de impostos (II, IPI, etc.) ou direitos aduaneiros, segue-se a inexistência do delito de descaminho, porque o tipo penal não se completou na atual redação do *caput* do art. 334, 2ª parte, do Código Penal.

De fato, se analisarmos o tipo penal do *caput* do art. 334 que define o descaminho como crime, teremos: "... ou iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída, pelo consumo da mercadoria".

Estamos estudando o descaminho em função da entrada da mercadoria alienígena.

Logo, se na data, isto é, no dia em que ocorreu essa entrada no território nacional, e o imposto devia ser pago nesse dia, mas a alíquota era de zero, nenhum imposto era devido nesse dia.

E se não existia nenhum direito (taxa aduaneira) a ser pago, para o desembaraço regular pela alfândega, inspetoria em aeroportos etc., o delito não chegou a ocorrer.

Porém, há que se firmar o entendimento de que a alíquota zero deve estar em vigor, na data em que o pagamento do imposto é devido, o que se aplica, também, aos direitos aduaneiros, taxas etc., para o desembaraço regular da mercadoria, produto, bem, de origens alienígenas.

Se nenhum tributo (aqui compreendidos as taxas, os direitos aduaneiros exigíveis por lei) era devido na data do ingresso, no território nacional, das mercadorias, bens, produtos alienígenas, não há que se falar em descaminho, nem pode ocorrer o crime.

3.16. Descaminho pela saída de mercadorias. Zona Franca de Manaus

O delito também pode ocorrer no caso de saídas do território nacional, ou hoje, especificamente, da Zona Franca de Manaus. É o caso concreto catalogado no item nº 35 "Casos de descaminho".

No caso da Zona Franca de Manaus, o Decreto-lei federal nº 288/67 criou uma espécie de descaminho, por assimilação.

Nos demais casos de descaminho pela saída da mercadoria do território nacional (*v. g.*, caso do café levado para países vizinhos do Brasil), é necessário que a lei federal elenque taxativa, expressa e nominalmente quais as mercadorias que só podem sair do Brasil pagando impostos ou direitos.

3.17. Perdimento do veículo transportador. Valor dos bens transportados. Liberação do veículo apreendido

Durante a vigência do famigerado Decreto-lei federal nº 1.455/76, o confisco de bens era a regra normal para quem tivesse bens, mercadorias, produtos, matérias-primas ou veículos de origem estrangeira – o que só se prova com a perícia merceológica – apreendidos pela fiscalização da Receita Federal.

Muito embora os propósitos desse decreto-lei fossem os melhores possíveis, seu desvirtuamento passou a ser uma rotina, pelo *destino* que os bens tinham quando não eram levados a leilão fiscal. E isso acontecia sempre com os veículos de marcas famosas, *que ninguém viu para onde iam*... nem *quem* os recebia e *qual* o uso a que se destinavam.

Com a vigência da Constituição Federal, esse diploma legal ficou automaticamente revogado, em face dos princípios adotados pela nova ordem constitucional, que não recepcionou esse decreto-lei baseado no AI-5 (cf. *Tributos e Contribuições*, III/295-298).

Hoje, não se justifica que o veículo que transporte mercadorias em situação de descaminho, tenha contra si o decreto de perdimento, se:

1º) O seu proprietário, arrendatário, não o utilizam em caráter habitual para a prática do delito de descaminho ou mesmo de contrabando;

2º) O valor muito superior do veículo em relação aos impostos que não foram pagos, ou mesmo em relação às mercadorias e bens transportados, em situação de descaminho. A perícia avaliatória técnica e comercial deve ser produzida;

3º) O perdimento do veículo, que será leiloado por preço quase sempre vil, isto é, muito abaixo do seu valor residual e atual de mercado, representará, certamente, um confisco da propriedade privada e uma violência que a Constituição não tolera, nem lei alguma pode albergar (arts. 5º, XXII, 170, II, LVII e XLVI), sem a prova de que o transportador fazia parte do *negócio*, era *sócio de fato* ou *tinha interesse econômico* nos lucros a serem auferidos com a venda dos bens em contrabando ou descaminho;

4º) O decreto de perdimento há de ser aplicado apenas quando o transportador estiver comprovadamente envolvido com o descaminho ou contrabando, e ainda assim, somente depois de concluído o processo prévio em contraditório pleno e amplo, já na fase administrativo-fiscal da Fazenda Nacional, com o direito à ampla defesa e produção de todas as provas em direito permitidas.

Se não houve esse procedimento anterior, no juízo criminal federal ele será obrigatório, como medida inarredável de cumprimento dos postulados da Constituição Federal;

5º) O equilíbrio jurídico-econômico se romperá com o confisco puro e simples, como regra de comportamento dos agentes do fisco, se não forem observados os requisitos aqui abordados, exemplificadamente, tendo em vista que o confisco decorrente do perdimento definitivo é medida sempre *in extremis*, quando as provas cabais o tornem inafastável;

6º) A apreensão do veículo transportador deve ser solucionada no menor espaço de tempo possível, porque:

a) durante o lapso temporal o proprietário ou arrendatário ficará impedido de utilizá-lo no transporte remunerado (lucros cessantes);

b) no mesmo período não haverá manutenção do veículo, sobrevindo depreciação e desgaste que podem comprometer a sua futura vida útil e mesmo sua utilização;

c) além do risco de furto, de utilização não autorizada, em ocorrendo incêndio, enchente, inundação, o prejuízo será certo, e sem cobertura de qualquer seguro;

d) o risco potencial de dano ao veículo, é, pois, existente (cf. STJ, Ag. nº 141.304-DF, DJU-I de 30.9.1997, p. 48.635).

A petição do patrono do proprietário ou arrendatário do veículo apreendido, que instaurará o incidente próprio para liberá-lo, deve ser instruída de maneira convincente, com provas pré-constituídas idôneas e contemporâneas, demonstrando relevante e convincentemente a total improcedência da apreensão e a ausência total de vínculo de uma dessas pessoas com o ilícito ou com seus utilizadores (clientes, firmas ou pessoas proprietárias das mercadorias em situação de descaminho);

7º) Em qualquer caso, a pena de perdimento deve ser decretada pelo Juiz Criminal competente, após o exaurimento do contraditório pleno e amplo pelo proprietário, arrendatário ou usuário do veículo, ficando provado que a finalidade do veículo era transportar contrabando, descaminho; ou, que algumas dessas pessoas faziam parte do "negócio", auferiam vantagens econômicas com o delito; tinham, pois, plena consciência de sua culpabilidade, e da reprovabilidade penal de sua conduta.

Resumo do Contrabando/Descaminho

1. O contrabando se refere, no caso do ingresso ou entrada no território nacional, de um bem material (v.g. veículos, produtos, mercadorias, armas e munições, peças e acessórios, componentes, etc.), cuja entrada está proibida por lei federal, em pleno vigor, nessa data.

2. O delito, portanto, segue o princípio – a grosso modo – da cláusula *rebus sic stantibus*: ele só ocorrerá, enquanto vigorar a proibição legal.

3. O crime de contrabando é instantâneo e ocorre no local ou parte do território nacional (v.g. espaço aéreo, faixa de fronteiras, lagos, lagoas, rios fronteiriços ou cursos d'água fronteiriços com outros países), no momento exato em que o bem material ingressa ou penetra no território nacional, numa data em que havia proibição legal para sua entrada no Brasil.

4. Os efeitos do contrabando duram até que ocorraa apreensão dos bens materiais nessa situação,com ou sem a prisão do contrabandista, ou do seu eventual possuidor de momento. Esses efeitos, envolvem, pois, situações de flagrante delito.

5. O princípio benéfico do "crime de bagatela" ou "princípio da insignificância", não se aplica ao crime de contrabando, em face do dolo específico nessa modalidade, bem como da plena consciência da ilicitude da conduta do agente, que sabe da proibição, em face de sua própria habitualidade, além do dano de monta ao erário nacional, bem como da concorrência desleal com eventuais similares nacionais. **Vide adiante, o item 13**.

6. O crime de descaminho, é o ingresso ou a entrada de mercadorias estrangeiras (há outras modalidades além da entrada), sem o pagamento dos impostos, das taxas, das contribuições ou dos direitos que eram legalmente devidos pela entrada.

7. O descaminho ocorre no exato momento – no caso das entradas – em que as mercadorias estrangeiras passam pela alfândega, inspetoria federal ou aduana, sem o pagamento dos ônus aludidos no item 6º retro, mormente do Imposto de Importação, IPI, que nessa data eram devidos legalmente.

8. O crime de descaminho é delito instantâneo, e o elemento-mor ou a essência do tipo penal é a finalidade comercial, industrial ou de prestação de serviços, a que se destinam as mercadorias estrangeiras, no caso das entradas.

9. A duração do crime segue o que consta no item 4 retro.

10. Aplicam-se ao delito de descaminho os princípios penais da *pietatis causa*: crime de bagatela ou "princípio da insignificância".

11. Como a conduta dolosa do agente equipara-se ao delito de sonegação fiscal, o pagamento integral do débito, antes do recebimento da denúncia, extingue a punibilidade, a teor do art. 34 da Lei nº 9.245/95.

12. O crime de descaminho resta impossível se, na data do ingresso ou da entrada no Brasil, das mercadorias estrangeiras, ainda que com a finalidade do item 8 retro, nenhum imposto, taxa, contribuição ou direito era devido, legalmente.

13. Contrariando o item 5 retro, o STJ, em caso de contrabando, aplicou o princípio da insignificância, decidindo que: "O ingresso irregular de mercadorias estrangeiras em quantidade ínfima por pessoas excluídas do mercado de trabalho que se dedicam ao 'comércio formiga' não tem repercussão na seara penal, à míngua de efetiva lesão do bem jurídico tutelado, enquadrando-se a hipótese no princípio da insignificância". (REsp nºs 234623 e 234624, PR, 6ª T., Rel. Min. Vicente Leal, DJU-I de 3.4.2000, p. 173; REsp nºs 238900-PR, 238906-SC, 6ª T., DJU-I de 15.5.2000, p. 216.)

CAPÍTULO V

ABUSO DE AUTORIDADE

1. INTRODUÇÃO

1.1. Conceito

Denominamos abuso de autoridade os atos comissivos ou omissivos praticados ao arrepio do ordenamento jurídico vigente, contrários à lei e ao direito positivo, com evidente desvio de poder, com abuso de poder e desvio de finalidade ou com inversão processual, os quais vão causar dano moral ou patrimonial a qualquer pessoa física ou jurídica; ou ainda, atentar contra o livre exercício da profissão regulamentada por lei federal.

Segundo o Tribunal de Justiça do Distrito Federal, pratica o ilícito (administrativo, no plano funcional; criminal, no plano do direito penal; o abuso de direito, no plano da responsabilidade civil) a autoridade (federal, estadual, municipal, autárquica ou o dirigente de pessoa jurídica de direito privado que exerce delegação de poder de autoridade) que exerce (a autoridade) contra a lei, em sentido formal e material, inclusive ideológico[1].

1.2. Ontológico e jurídico

No Brasil, em virtude do princípio da reserva legal e da expressa previsão contida na Lei federal nº 4.898/65, que não foi derrogada, nem revogada pela Constituição de 1988, exatamente porque nas hipóteses elencadas nos seus arts. 3º e 4º, que tipificam o delito de abuso de autoridade, estão arroladas explicitamente (CF, art. 5º, relativamente aos incisos que correspondem aos tipos dos arts. 3º e 4º da Lei nº 4.898/65, na redação da Lei nº 6.657/79; ou implicitamente (CF, art. 5º, § 2º), não existe o ato ontológico (não constituindo abuso punível), diverso do *jurídico* (este constituindo delito punível).

Qualquer ato comissivo ou omissivo tipificado na referida lei ou em outra que a substituir ou modificar, constituirá o crime de abuso de autoridade, numa das modalidades de abuso de poder (ao qual se acopla implicitamente o excesso de poder), desvio de poder (ao qual se acopla implicitamente o desvio de finalidade), o ato praticado por pessoa incompetente (ao qual está ligado umbilicalmente a usurpação de função ou cargo) e o atentado ao

1. Lei nº 4.898/65, arts. 3º e 4º. Lei nº 5.249/67. Lei nº 6.657/79, acrescentando a alínea *j* ao art. 3º da Lei nº 4.898/65.

exercício de profissão (este correspondente à alínea *j* do art. 3º da Lei nº 4.898/65, na redação que lhe deu a Lei nº 6.657/79).

É muito importante, pois, que se ressalte que não prevalece no Brasil, enquanto o texto da atual Constituição e a Lei nº 4.898/65 estiverem em vigor, em suas redações atuais e os exemplos de Carrara, citados em seu *Programa de Derecho Criminal*, Editorial Temis, Bogotá, Colômbia, 1972, parte especial, vol. 5 (7), pp. 58 e 59, § 2.515.

1.3. Recepção da Lei nº 4.898/65 pela Constituição de 1988

A Lei nº 4.898/65 foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988 (art. 5º, incisos XXXIV, *a*, LXVIII e LXIX).

1.4. Alcance da Lei nº 4.898/65

A Lei nº 4.898/65 tem seu alcance em três planos:

1º) No *plano administrativo-funcional*, que originará, se provado o abuso de autoridade, um processo administrativo perante o Tribunal de Justiça ou perante o Tribunal Regional Federal, em se tratando de juiz em atividade, o qual se destina à aplicação da sanção, que pode levar à pena de demissão do cargo de carreira[2];

2º) No *aspecto penal*, cuja ação é pública e incondicionada, e independente de representação da vítima (contribuinte, responsável tributário)[3];

3º) No aspecto da *responsabilidade civil*, que se destina à reparação do dano moral ou da indenização (ressarcimento) de dano patrimonial (prejuízos materiais sofridos) em decorrência do abuso de autoridade, nomeadamente através do abuso de poder e da própria inversão processual.

Depende da ação civil a ser proposta pela vítima, perante uma vara de Fazenda Pública, tendo como réus a Fazenda respectiva e o causador do abuso de autoridade[4].

A literatura nacional é ainda precária, e raríssimas são as decisões, geralmente todas contra autoridades policiais, como se as demais autoridades administrativas, membros do Ministério Público ou do Judiciário fossem imunes, o que em absoluto não consta da Constituição Federal.

1.5. Juízo competente

O juízo competente é o do local da consumação e, em "se tratando de delito previsto apenas na lei penal comum, a competência para o processo e julgamento é da justiça comum"[5], nomeadamente porque:

---

2. STF, HC nº 58.315-SP, 1ª T., RTJ 95/1.092-1.095. Lei nº 4.898/65, art. 6º, § 1º.
3. Lei nº 5.249/67, art. 1º. Lei nº 4.898/65, art. 6º, § 3º. STF, RE nº 67.621-PR, 2ª T., RTJ 54/48-49, RHC nº 58.017-RS, 2ª T., RTJ 95/166-169 e RHC nº 60.952-MG, 1ª T., RTJ 109/79-82.
4. Lei nº 4.898/65, art. 6º, § 2º. STF, HC nº 58.315-SP, 1ª T., RTJ 95/1.092-1095.
5. STF, RHC nº 64.145-MG, 1ª T., RTJ 114/1.086-1.088 (aplicável analogicamente).

a) o crime é praticado contra um civil (contribuinte, responsável tributário, preposto ou gerente da firma);

b) não há, *in casu*, nenhum interesse da União, Estados, Municípios e de suas autarquias, nem da Fazenda Pública, como ré, em jogo;

c) a responsabilidade objetiva do ente público, por sua vez, não desloca o processo-crime para as varas de Fazenda Pública, onde correrá, independentemente, a ação de responsabilidade civil.

1.6. Condenação no crime

A condenação do réu transitada em julgado no juízo criminal tem como conseqüências imediatas e diretas:

a) o fato, sua autoria e materialidade, decididos no crime, não mais podem ser discutidos no juízo civil;[6]

b) conseqüentemente, transitada em julgado a sentença criminal condenatória, a responsabilidade civil é irrefutável e irreversível[7], operando-se no juízo civil o arbitramento do *quantum debeatur* indenizatório ou de reparação do dano moral; havendo, porém, a necessidade do juiz cível prolatar sentença, reconhecendo o *an debeatur*, estribado na sentença penal condenatória.

1.7. Responsáveis

Serão todos os que tenham praticado ou confirmado em grau de recurso (julgamento e recurso) o ato omissivo ou comissivo, que caracterizem e tipifiquem o abuso de autoridade.

O inquérito policial em contraditório pleno e amplo é indispensável, se as peças por si só não apontarem a autoria e a co-autoria[8].

É importante que se enfatize que nenhum dos autores ou co-autores do delito de abuso de autoridade pode invocar justa causa elisiva ou excludente, erro de tipo e assemelhados, seja que categoria tenha o autor ou co-autor (juiz de 1º grau, delegado da Receita Federal, Ministro da Fazenda, juiz de 2º grau, superintendente da Receita Federal, desembargador ou ministro de tribunal), em face das relevantes razões impeditivas de tal alegação:

1ª) Nenhuma pessoa física, exercendo cargo de autoridade (administrativa, policial, judiciária ou do Ministério Público; inclusive os dirigentes de pessoas jurídicas de direito privado, no exercício de delegação de poderes de autoridade; ou mesmo quem exerce transitoriamente cargo ou função pública, ainda que gratuitamente), tem imunidade assegurada pela Constituição ou mesmo pela lei especial que preceitua o abuso de autoridade (Lei nº 4.898/65);

2ª) O servidor público da área fazendária, fiscal, previdenciária ou de contribuições sociais, é sempre elemento esclarecido, tendo em sua maioria curso superior; além do que

6. Código Civil, art. 1.525.
7. Código de Processo Penal, art. 63.
8. Código Penal, Lei nº 7.209/84, art. 13, *caput*, 2ª parte; § 1º, 2ª parte e § 2º, *b* e *c*.

"ninguém se escusa de cumprir a lei alegando que não a conhece"[9], nomeadamente porque a lei que regula o abuso de autoridade no Brasil tem mais de trinta anos de vigência, não se admitindo, pois, a alegação de *lei nova*;

3ª) Sendo o abuso de autoridade um ato omissivo ou comissivo, voluntário do agente, praticado, pois, conscientemente contra a lei, em seu sentido amplo, formal, material e ideológico, ninguém poderia então alegar:[10]

a) estrito cumprimento do dever legal (pois ninguém está obrigado a cumprir ordem manifestamente ilegal em tempo de paz)[11];

b) legítima defesa da honra;

c) exercício regular do direito (já que, praticando o abuso de autoridade, está exatamente agindo contra a lei, contra a sua finalidade, com evidente abuso de poder, com desvio de poder);

d) estado de necessidade;

4ª) Ninguém adquire direitos oponíveis ao prejudicado com o ato omisso ou comissivo, agindo contrariamente ao ordenamento jurídico vigente, isto é, agindo contra o direito positivo;[12]

5ª) Ninguém pode alegar a própria torpeza para justificar ato ou omissão, que causaram lesão a terceiro (*nemo auditur propriam turpitudinem allegans*), para daí tirar proveito, vantagem, ou justificar ato lesivo à honra ou ao patrimônio de terceiro, a quem causou lesão, e muito menos poderá o agente pretender a impunidade de sua conduta *voluntária e consciente*.

1.8. Co-autoria

Os fundamentos e as razões antes expostas, embasam de maneira irrefutável a existência da co-autoria no delito de abuso de autoridade, em qualquer de suas modalidades ou formas, repercutindo a co-participação nas três esferas: penal, administrativa e de responsabilidade civil.

No plano específico, temos a hipótese da ordem superior escrita, ou quase sempre verbal (esta para não deixar rastros ou vestígios que comprometam os chefes de repartição), a qual, mesmo ilegal, sob o aspecto formal, ideológico ou material, é sempre cumprida pelo subordinado.

É o que acontece com as ordens verbais do ministro da Fazenda ao secretário da Receita Federal, deste para os coordenadores e para os superintendentes regionais ou mesmo para os delegados da Receita Federal de grandes capitais; dos secretários da Fazenda ou Finanças dos Estados, Distrito Federal e Municípios, para os diretores de departamento; do

9. LICC, art. 3º. CF/69, art. 153, § 2º. CF/88, art. 5º, II.
10. Código de Processo Penal, art. 65.
11. Lei nº 8.112/90, art. 116, IV. Mário Masagão, *Curso de Direito Administrativo*, 3ª ed., São Paulo, Max Limonad, p. 244, nº 401 (ordens ilegais). Lei nº 8.027/90, art. 2º, IV.
12. STF, RTJ 85/138-148, especialmente p. 143. Hely Lopes Meirelles, *Direito Administrativo Brasileiro*, 15ª ed., p. 150, nota 12.

superintendente do INSS, do delegado regional do Ministério do Trabalho ou de qualquer outro chefe de repartição fazendária, fiscal, previdenciária ou de contribuições sociais, que são cumpridas ou executadas pelos subordinados que fiscalizam tributos e contribuições, que inscrevem a dívida ativa, que funcionam em juízo nas execuções fiscais ou que têm o poder de denunciar.

Ambos, o que ordena, ainda que verbalmente, e o que executa a ordem, em se caracterizando o abuso de autoridade, responderão pelo delito nas três esferas em que o mesmo repercute.

1.9. Modalidades

O abuso de autoridade pode se apresentar com várias roupagens ou modalidades.

A lei que regulamentou o preceito constitucional (Lei nº 4.898/65), em seus arts. 3º e 4º arrola algumas modalidades.

No art. 3º foi acrescida a alínea *j*, pela Lei nº 6.657/79, que incluiu o atentado ao exercício da profissão, como delito de abuso de autoridade.

E a alínea *h* do art. 4º da Lei nº 4.898/65 tipifica o abuso de autoridade que interessa ao nosso estudo e que se caracteriza por: "... o ato lesivo da honra ou do patrimônio da pessoa natural ou jurídica, quando praticado com abuso ou desvio de poder ou sem competência legal".

São elementos integrantes, pois, do delito de abuso de autoridade, o desvio de poder (vide, adiante, "Desvio de poder") e o abuso de poder.

Em ambos os casos a autoridade é competente para a prática do ato, mas, exerce sua autoridade ou seu poder decorrente do cargo ou função, de maneira contrária à lei; de forma arbitrária e abusiva, desviando-se dos rumos traçados pelo legislador. É o caso do abuso de poder. Existe, porém, abuso de poder pela *incompetência do agente*.

Vejamos o caso da impetração da segurança, onde transparecem de maneira clara, expressa, direta e inequívoca o *fumus bonis juris, o periculum in mora* e o dano irreparável (este decorrente de medida ou de ato ilegal, injusto, arbitrário e abusivo). O documento inequívoco prova o fato e este leva ao direito líquido e certo. Como há o risco da segurança se tornar ineficaz, o impetrante requererá que lhe seja concedida medida liminar, independente de oitiva da autoridade impetrada.

O magistrado singular ou no tribunal (nos mandados originários), mesmo diante de todos os pressupostos estipulados na lei do mandado de segurança, exige para a concessão da liminar que o impetrante garanta o juízo, com depósito em dinheiro, fiança ou caução.

Esse condicionamento se transforma em nítido e inegável desvio de poder, porque, se os requisitos para a concessão da liminar estão presentes, tanto é que ela foi deferida, a exigência não placitada na previsão legal da lei do mandado de segurança (CF, art. 5º, II) transborda o campo da legalidade, isto é, fere e macula o princípio da reserva legal e se transforma no delito de abuso de autoridade, pelo patente desvio de poder.

Ocorre o *abuso de poder* quando a autoridade, embora competente para a prática do ato, a pretexto de cumprir a lei, age abusivamente, desequilibrando a ordem jurídica e ferindo o equilíbrio da igualdade da parte.

A *inversão processual* pelo juiz ou pelo relator nos tribunais é caso típico de abuso de poder, causando dano a qualquer das partes ou interessadas na lide, na ação ou no processo. Diz-se que ocorre inversão processual quando há subversão dos atos processuais, sobrepondo-se uns adiante dos outros, fugindo-se da ordem normal e natural dos mesmos. "Coloca-se o carro adiante dos bois". Caso típico é o de a parte requerer prova para provar fato relevante, o magistrado indefere ou silencia, e julga a lide antecipadamente contra quem requereu a prova. Caracteriza-se aqui o *error in procedendo.*

A inversão processual deriva aí, no exemplo, da quebra do princípio do contraditório amplo (CF, art. 5º, LV), porque o julgamento antecipado da lide ou no estado da mesma, é sempre uma medida excepcionalíssima e não a regra processual. Esta é sempre o contraditório. No exemplo da inversão, há também *desvio de poder.*

Darcy Bessone, calcado na lição de Raphael Alibert (*Le controle jurisdictionell de l'administration*, p. 236), invocado pela Consultoria-Geral da República (DOU-I de 17.5.1990, p. 9.374), sintetiza com seu brilhantismo jurídico o alcance e os contornos do abuso e do desvio de poder, que às vezes vêm tão interligados que se torna difícil, senão impossível, separar um do outro:

"A teoria da relatividade dos direitos, extraída por Josserand da jurisprudência francesa, conduziu à do abuso de direito, que o nosso direito positivo acolheu até em textos constitucionais.

Dessas concepções derivou a teoria do *détournement de pouvoir,* segundo a qual são ilegítimos os atos da administração que, embora fiéis à norma, atentem contra o fim inspirador de sua elaboração.

Na caracterização do abuso ou do desvio de poder, não importa que o agente haja procedido dentro de sua competência legal e respeitando as formas legais, pois esse tipo de procedimento, aparentemente regular, constitui até elemento conceitual da figura, como bem se pode ver na lição de Raphael Alibert.

Como resulta claro dessa conceituação, o que desvia o ato do fim para o qual foi autorizado, são os motivos ou os desígnios que se instalam no agente, repercutindo no seu comportamento funcional, ainda que consiga dar-lhe a melhor aparência de regularidade."

Alguns exemplos de abuso de autoridade serão relacionados adiante, neste capítulo.

1.10. O abuso de autoridade e o dolo especifíco

O delito de abuso de autoridade exige dolo específico, mas este, dependendo das circunstâncias e da gravidade do abuso ou do desvio de poder, inclusive na incompetência da autoridade (*v. g.*, o juiz estadual que concede liminar em mandado de segurança impetrado contra autoridade federal, ou contra dirigente de pessoa jurídica de direito privado no exercício de delegação de poder por autoridade federal), se subsume do próprio ato lesivo, não exigindo, pois, maiores indagações, porque em se tratando de autoridade qualificada, o dolo decorre da própria vontade consciente do agente, que sabe ser o seu ato *contra legem,* e que dele alguém irá sofrer lesão moral ou patrimonial.

Não se exige, pois, dos atos abusivos, uma investigação profunda, porque os atos são ditados pela consciência livre e voluntária para o desvio ou para o abuso de poder, para a prática de ato sem competência legal.

Não há qualquer escapatória, desculpa, ou argüição de causa elisiva para o agente do delito, posto que:

a) a lei sempre se presume conhecida de todos, mormente das autoridades que ocupam cargos mais elevados e com importância, tais como os membros do Poder Judiciário, do Ministério Público, das Polícias Civis ou Militares. Membros do Poder Executivo (LICC, art. 3º);

b) o próprio processo seletivo, das Polícias Civis, do Poder Judiciário e do Ministério Público, já aborda obrigatoriamente o direito penal em toda a sua amplitude;

c) o direito federal sendo um só, e vigorando em todo o território nacional, é sempre conhecido pelo Judiciário (inteligência do art. 337 do CPC, c/c art. 5º, II, da CF);

d) ademais, todas as leis são publicadas nos órgãos oficiais, que são públicos e ao alcance de todos;

e) e se isso não bastasse, o dever de qualquer autoridade no exercício do seu cargo ou função é de agir sempre com prudência e cautela, pesquisando, consultando, submetendo as dúvidas aos seus superiores, no caso das autoridades subordinadas;

f) ademais, é dever-obrigação do Judicário, de cumprir e fazer cumprir as leis, como elas estão em vigor (Loman, art. 35, I; STF, RTJ 103/1.256-262; RTJ 103/1.119);

g) as autoridades administrativas, previdenciárias, tributárias e policiais têm todos os seus atos e decisões regrados e vinculados aos princípios cogentes e de ordem pública do *caput* do art. 37 da Constituição Federal.

1.11. Da prova

A prova será sempre documental.

1.12. Lesão. Penhora abusiva. Execução nula. Dano moral

A lesão será moral, que independe de prejuízo material ou patrimonial. Caso típico é a denúncia abusiva pelo Ministério Público, por crime inexistente, por autoria inexistente ou por duplicidade de denúncia. Voltaremos a este ponto.

O caso do contribuinte que, nada devendo, mas ainda assim é executado, tem seu nome, seu conceito ou sua honra maculados, e tem ainda bens patrimoniais penhorados e contrata advogado para provar que nada deve. São casos típicos de dano moral, onde não há de se perquirir da existência de dano patrimonial, mediato ou imediato.

O dano moral decorre da lesão ao bom nome, ao conceito, à dignidade, à fama, que são direitos personalíssimos, inalienáveis e invioláveis, e o dano tanto pode se referir à pessoa física quanto à jurídica. (STJ, Ag. 151.601-SP, DJU-I de 10.9.1997, p. 43.283; CF, art. 5º, X). Cf. ainda: Súmula 227, do STJ: "a pessoa jurídica pode sofrer dano moral".

Ainda voltaremos ao tema neste capítulo, ao dar exemplos que atingem contribuintes e responsáveis tributários.

A penhora abusiva, tornando indisponíveis bens de quem nada deve, nem é responsável tributário, caracteriza dano patrimonial, porque priva o proprietário de usufruir da coisa

ou dela dispor; é, nesse caso, um atentado ao direito de propriedade, abusivo e inconstitucional (CF, arts. 5º, XXII, e 170, II). Por isso que, sendo ato abusivo, tipifica a delito de abuso de autoridade (Lei nº 4.898/65, art. 4º, *h*).

1.13. Certidão negativa de débitos. Fornecimento. Negativa[13]

Caracteriza nítido abuso de autoridade a negativa (ou a omissão proposital) do chefe da repartição em fornecer certidão negativa de tributos ou de contribuições em geral, quando:

a) o contribuinte ou o responsável tributário autuados formulam, a tempo e modo regulamentar, a defesa ou a impugnação do lançamento ou do levantamento de contribuições, a qual está pendente de decisão na esfera administrativa, e o contribuinte ou o terceiro por ele oferece garantia idônea, não sendo aqui o caso de suspender a exigibilidade do crédito, com depósito em dinheiro, porque a própria defesa ou a impugnação tempestiva já suspende tal exigibilidade[14]. Assim, não há qualquer motivo ou fundamento para a recusa ou a procrastinação (omissão proposital) em fornecer a certidão negativa do tributo ou da contribuição.

A negativa ou a omissão proposital em fornecer a certidão representa uma quebra da garantia constitucional (CF, art. 5º, XXXIV, *b*) e enseja a proteção do mandado de segurança, com pedido de liminar, independente de depósito, fiança ou caução;

b) o contribuinte ou o responsável tributário autuados apresentaram defesa ou impugnação tempestiva, na forma regulamentar, contra a autuação ou notificação do lançamento, sem, porém, oferecer qualquer garantia. Nesses casos a certidão negativa ou o certidão negativa de débito (INSS) serão fornecidos com as ressalvas da existência de débito com defesa (impugnação) ou recurso, e cuja exigibilidade está suspensa[15];

c) o débito já estiver com parcelamento deferido e em dia (isto é, está sendo cumprido regularmente, uma vez que pequenos atrasos não desnaturam a pontualidade). A certidão será com a ressalva vista na letra *b* retro, se não houver garantia idônea;[16]

d) o débito está em execução fiscal com citação e penhora, regulares e eficazes, submetido à decisão do Poder Judiciário. A certidão neste caso não pode conter ressalva;[17]

e) o débito está constituído em caráter definitivo na esfera administrativa, mas o contribuinte ou o responsável tributário obtêm liminar em mandado ou segurança definitiva[18].

---

13. A Lei Federal nº 9.051 (DOU-I de 19.5.1995, p. 7.126), em vigor nessa data, determina que as certidões sejam expedidas dentro de quinze dias (do registro do pedido, *v.g.* data, protocolo, em nosso entender).
14. STF, Ag. nº 91.013-ES, DJU de 4.3.1983, p. 1.945.
15. TFR, REO nº 105.714-RS, 6ª T., DJU de 5.6.1986, p. 9.840, REO nº 105.751-SP, 5ª T., DJU de 19.6.1986, p. 10.860 e AMS nº 119.054-SP, 5ª T., DJU de 10.12.1987, p. 28.149. CTN, art. 206, parte final. Súmula 29 do TFR.
16. TFR, AMS nº 103.703-SC, 4ª T., DJU de 2.8.1984, p. 11.975, AMS nº 102.564-MG, 5ª T., DJU de 30.8.1984, p. 13.849, AMS nº 110.268-BA, 5ª T., DJU de 26.6.1986, p. 11.497, AMS nº 110.780-RJ, 6ª T., DJU de 21.8.1986, p. 14.453 e AMS nº 110.986-SC, 4ª T., DJU de 11.6.1987, p. 11.759.
17. TFR, AMS nº 104.189-SP, 6ª T., DJU de 20.6.1985, p. 10.017.
18. TFR, REO nº 109.987-SC, 4ª T., DJU de 14.8.1986, p. 13.835.

A certidão não poderá conter ressalvas, porque a liminar retira a exigibilidade enquanto tiver eficácia (confirmada pela segurança definitiva);

f) pedida pelo sócio-gerente ou sócio-cotista de limitada, a qual está sendo executada e teve bens penhorados ou arrestados em juízo; não se comunicando, porém, a dívida da sociedade com a pessoa de seu sócio[19];

g) o sócio-gerente obteve liminar ou a segurança definitiva para que lhe fosse fornecida a certidão negativa de débito referente a sua pessoa física[20];

h) o sócio que não tem contra si crédito tributário definitivamente constituído, mas a sociedade da qual faz parte e é responsável tributário deve (crédito já constituído em caráter definitivo, sem garantia, sem depósito)[21];

i) a repartição nega a certidão sob o pretexto de que a pessoa jurídica, um dos seus sócios-gerentes, ou diretor, é responsável tributário pelo débito de outra pessoa jurídica (coligada, associada, controlada)[22].

O diretor exerce o cargo na firma A, devedora, e na firma C, não devedora, requerente da certidão.

j) havendo parcelamento que está sendo cumprido em dia, a CND não pode ser negada, recusada ou indeferida (STJ, REsp nº 237.534/RS, Rel. Min. José Delgado, *DJU-I* de 15.12.99, pp. 136/137).

1.14. Afronta à Constituição

Negar certidão equipara-se a negar ao interessado a garantia constitucional que lhe é assegurada em toda a sua plenitude (CF, art. 5º, XXXIII, c/c o inciso XXXIV, *b*; Lei nº 8.027/90, art. 2º, V, *b*).

1.15. Tributos e contribuições federais

Competente para fornecer certidões relativas aos tributos e contribuições federais, administrados pelo Ministério da Fazenda, é a Procuradoria da Fazenda Nacional[23].

A I.N. nº 80, *DOU-I* de 27.10.97, pp. 24.164-167, da SRF, contém todas as instruções e normas para a expedição da CND, no âmbito da Secretaria da Receita Federal. A competência para expedir a certidão é do titular da Delegacia da Receita Federal da jurisdição do contribuinte (art. 6º).

---

19. STF, RE nº 89.172-GO, Iª T., RTJ 93/358-359. Cunha Peixoto, *Sociedade por Cotas de Responsabilidade Limitada*, 1/86, nº 97. Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, 9ª edição, p. 447, comentários ao art. 134 do CTN. CC, art. 20.
20. STF, Ag. nº 92.473-ES, DJU de 20.6.1983, p. 9.069.
21. STF, RE nº 89.172-GO, 1ª T., RTJ 93/358-359 e Ag. nº 92.473-ES, DJU de 20.6.1983, p. 9.069. CC, art. 20.
22. TFR, REO nº 90.994-DF, 4ª T., DJU de 29.11.1984, p. 20.339.
23. TFR, AMS nº 87.765-SP, 4ª T., DJU de 14.8.1986, p. 13.828. Decreto-lei nº 147/67, art. 62 e seu parágrafo único.

1.16. Direito de petição. Consulta fiscal ou previdenciária

Garantindo a Constituição o direito de petição, e exercendo o contribuinte esse direito, o silêncio da repartição, a omissão proposital ou a recusa ou a postergação ou a procrastinação em responder as petições, as consultas fiscais, tributárias, de contribuições sociais ou previdenciárias, de interesse do peticionário (ainda que através de mandatário com poderes expressos e especiais), eqüivale a negar o direito de resposta a que tem direito o consulente ou o peticionário, equiparando-se tal à ofensa direta e frontal à Constituição, o que enseja mandado de segurança, para que a repartição dê solução imediata à petição.

Os atos acima tipificados caracterizam o abuso de autoridade, estando, pois, no mesmo pé de igualdade com a recusa, a omissão proposital ou a procrastinação em fornecer a certidão negativa de tributos ou de contribuições, já vista neste capítulo[24].

1.17. Atos inexistentes (certidões). Falsidade ideológica

Não existindo delegação de poderes, nem convênios, ambos em decorrência de expressa previsão legal em lei complementar nacional, autorizando que autoridades de entes políticos diversos forneçam certidões negativas de tributos ou de contribuições de outro ente político, tais certidões são atos inexistentes, por usurpação de função[25].

A ineficácia da certidão, como ato inexistente que é, não prejudica, nem elimina a responsabilidade civil, penal e administrativa, decorrente do abuso de autoridade, consumado pela via do abuso de poder de quem forneceu tal certidão. Aqui, serão autores, quem certificou, quem chancelou, quem assinou ou quem conferiu tal certidão. O uso da certidão equipara-se ao uso de documento falso.

Se o beneficiário da certidão aufere qualquer vantagem ilícita, pratica o estelionato, porque tal documento não tem eficácia para dar licitude aos seus efeitos; é que o ato inexistente não tem vida, porque lhe falta a essência ou o *sopro* necessário para lhe inflar a *alma* ou existência jurídica (Miguel Villoro Toranzo, ob. cit., p. 367, *a*, nº 1).

A falsidade do documento a que nos referimos, quando falamos em uso de documento falso, tem fundamento no fato de que, se quem forneceu a certidão não tinha poderes para tal e o fez, seja para obter vantagem ilícita, seja para satisfazer sentimento de amizade ou de colaboração, mesmo sem paga, segue-se que tal documento, mesmo sendo derivado de ato inexistente, ainda assim contém elementos de uma falsidade ideológica inquestionável por equiparação.

A inserção contida na certidão somente terá fé pública e validade quando feita pela autoridade ou por servidor competente. Se o servidor ou a autoridade que a firmou não tinha poderes, é inegável que o *falsum*, ideologicamente, continua.

---

24. Lei nº 8.027/90, art. 2º, V. CF, art. 5º, XXXIV, *a*. Decreto-Lei nº 200/67, art. 176 e seu parágrafo único c/c o art. 175 e seu § 2º.
25. Mário Masagão, *Curso de Direito Administrativo*, 3ª ed., p. 178, nº 316. Velazco, *El acto administrativo*, Madri, 1929, p. 221. Aubry, *L'inexistence des actes administratifs*, Paris, 1951. Rodrigues Castro, *Los actos admistrativos*, Montevidéu, 1915, nº 18.

O delito de abuso de autoridade não absorve o crime comum a que nos referimos; ambos concorrem formalmente: uma só ação com dois delitos regidos por leis diferentes.

O que fundamenta o delito de abuso de autoridade, no caso da certidão fornecida pela autoridade incompetente, é a expressa previsão legal contida na alínea *h* do art. 4º da Lei nº 4.898/65: se a autoridade não tinha competência legal para fornecer a certidão e a forneceu, negativamente, atestando não ser devedora a pessoa beneficiária, agiu sem competência legal e, pois, abusivamente, contra o ordenamento jurídico, e só isso já lhe acarreta responsabilidade criminal pelo delito de abuso de autoridade, não interessando aqui perquirir-se dos fins humanísticos da finalidade da certidão fornecida.

1.18. Certidão errada. Certidão recusada. Demora

A Lei federal nº 8.027, de 12.4.1990, preceitua em seu art. 2º, V, *b*, que é *dever de ofício* de todo servidor público federal da União e de suas autarquias e fundações públicas de fornecer com presteza, isto é, com rapidez, imediatidade e eficiência (evitando-se o fornecimento de certidões erradas ou com emendas e rasuras), as certidões requeridas para a defesa de direitos ou esclarecimentos de situações pessoais do interessado.

Ora, sendo o *dever de ofício* inerente às atribuições do cargo ou da função pública, imposto por expressa previsão legal, caracteriza-se o exercício irregular do dever de ofício, tanto a recusa em receber o pedido, quanto a demora ou a inexatidão no fornecimento da certidão pedida (art. 8º da Lei nº 8.027/90); e os atos integrantes do exercício irregular do dever geram, por sua vez, o abuso de poder quando relativos à recusa em receber o pedido de certidão ou o seu fornecimento; e, quando a certidão for fornecida com inexatidão formal ou material, ocorre o desvio de poder ou de finalidade.

Em todos os exemplos mencionados, o servidor, ainda que exercendo cargo de chefia ou função gratificada, incorre nas penas do delito de abuso de autoridade, a que se refere a alínea *h* do art. 4º da Lei Federal nº 4.898/65 c/c os arts. 2º, V, *b*, e 8º, da Lei nº 8.027/90.

Não fornecer a certidão com presteza e rapidez, ou fornecê-la erroneamente, com inexatidões formais ou materiais, constituem não apenas falta funcional pelo exercício irregular das atribuições do servidor, mas, também, delito punível na esfera penal, cujo fundamento deriva da garantia e do direito fundamental inserto na Constituição (art. 5º, XXXIV, *b*). A punição na esfera penal deriva ainda do dever que o Estado tem de cumprir e fazer cumprir os preceitos constitucionais.

1.19. Ineficácia e controle do ato administrativo

O ato administrativo-fiscal ou previdenciário, que caracterize o abuso de autoridade, não pode merecer a guarida do direito, que não alberga, nem placita delitos, nem ilícitos, nem muito menos violência, abuso, arbítrio, desvio, abuso de poder, exercício irregular do direito ou a prepotência.

E assim, por conseqüência, são ineficazes todos os atos que caracterizem abuso de autoridade, devendo serem retirados do campo de produção de quaisquer efeitos jurídicos, pela própria administração pública[26] ou pelo Poder Judiciário, por provocação do prejudicado com tais atos. Cabe, pois, ao Poder Judiciário provocado, exercer o controle da legalidade do ato administrativo, de modo geral, amplo e irrestrito, sem peias, porque tal poder decorre da função jurisdicional que não se submete à administração pública; antes, se sobrepõe a esta [27].

Mas, a ineficácia do ato não elimina, nem elide o delito de abuso de autoridade não revogado, nem anulado pela própria administração pública, nomeadamente quando provocada pelo particular prejudicado com o ato e ela resta omissa, ou indefere a pretensão do particular (contribuinte ou responsável tributário).

Subsistem, nesta hipótese, a responsabilidade civil e a funcional dos autores ou co-autores do ato abusivo ou praticado sem a devida competência legal.

1.20. Vista do processo. Atentado à profissão. Advogado

Caracteriza abuso de autoridade, na modalidade de atentado ao exercício da profissão[28], a recusa formal ou de fato, o embaraço, o empecilho ou a procrastinação que limitem, proíbam, elidam ou tolham o direito impostergável de o advogado ter vista do processo administativo-fiscal, dentro ou fora da repartição fazendária ou previdenciária, inclusive quanto à seguridade social ou contribuições sociais, desde que:

a) o advogado tenha procuração nos autos do processo;

b) esteja em pleno gozo de suas prerrogativas profissionais (competindo à repartição onde corre o processo administrativo-fiscal ou previdenciário provar o contrário, com certidão ou publicação oficial da OAB local).

Ocorre neste caso nítido cerceamento do direito ao livre exercício da profissão regulamentada por lei[29], que não pode ser tolerado, nem permitido pelo Poder Judiciário.

Ocorrendo quaisquer das hipóteses exemplificadas aqui, o próprio advogado deve impetrar mandado de segurança em seu nome, porque a vítima do abuso de autoridade não é o seu cliente, mas ele próprio. E o mandado agasalha de pronto o pedido de liminar *inaudita altera pars*.

Mesmo concedida a liminar e confirmada a segurança definitiva, não elide o abuso de autoridade, quanto às conseqüências penais, funcionais e da responsabilidade civil.

O Tribunal de Justiça de São Paulo confirmou sentença concessiva de mandado de segurança impetrado por advogado, a fim de retirar os autos do processo administrativo-fiscal de um posto fiscal da Secretaria da Fazenda estadual (AC nº 110.990-1, da 2ª Câmara Civil, *Boletim AASP* nº 1.631, de 28.3 a 3.4.1990, pp. 76/77).

---

26. Súmulas 346 e 473 do Supremo Tribunal Federal.
27. STF, ERE nº 75.421-BA, Pleno, RTJ 79/478-491.
28. Lei nº 4.898/65, art. 3º, alínea *j*, na redação da Lei nº 6.657/79.
29. CF, art. 5º, XIII; STF, RE nº 107.687-GO, 2ª T., RTJ 118/787-789.

Anteriormente, o antigo Tribunal Federal de Recursos, ao julgar a REO nº 102.316-PR, pela sua 3ª Turma (DJU de 21.5.1987, p. 9.606), confirmou o direito líquido, certo e incontestável do advogado ter vista de processos judiciais ou administrativos, de qualquer natureza, fora da repartição ou do cartório, seja este oficializado ou não.

Esse direito inerente e inseparável da profissão de advogado é a decorrência natural, não apenas do livre exercício da profissão (CF, art. 5º, II e XIII), mas é o corolário direto e imediato do princípio do contraditório pleno, porque se a Constituição assegura em toda a sua plenitude esse princípio, competindo ao advogado a defesa na esfera administrativo-fiscal ou judicial do direito individual ou dos interesses morais ou patrimoniais de seus constituintes ou clientes, somente com o livre exercício da profissão, que compreende a retirada dos autos para o estudo aprofundado, a pesquisa e a coleta de jurisprudência, de doutrina, do exame pormenorizado dos fatos, para coleta das provas que contradigam os mesmos, poderá ser mantido o contraditório pleno, na forma que a Constituição o garante e o assegura. Conseqüentemente, o juiz, o desembargador, o ministro ou o chefe da repartição fazendária, que proíbam a retirada dos autos pelo advogado regularmente constituído pelo contribuinte, pelo acusado, pelos responsáveis tributários, estão, na realidade, através do cerceamento do livre exercício da profissão, atingindo pelas vias oblíquas o próprio contraditório pleno, que somente existirá quando o advogado puder, sem limitações, salvo as ditadas pela lei, defender integralmente seus clientes.

Esse direito decorre ainda do preceito constitucional do art. 133, que embora mal redigido, não pode sofrer limitações do intérprete, sob pena de restar desfigurado, descaracterizado ou inútil. Lei nº 9.784/99, art. 3º, II e IV.

Assim, em se tratando de inquérito administrativo ou policial, o direito de vista não pode ser negado, porque a recusa significa o tolhimento do exercício da profissão e uma forma de cercear o direito de defesa, sem que tal tenha base na magna lei.

1.21. Recusa em receber petição

Enquanto estiver consagrado na tradição nacional e descrito na Constituição (art. 5º, XXXIV, *a*) o direito de petição, nenhuma autoridade administrativa ou repartição pública poderá recusar o recebimento da petição, escrita no idioma vernáculo, e onde se postule ou se consulte ou se solicite solução de interesse do requerente, os quais devem ser individualizados ou identificados na petição, isto é, dirá ele ou seu procurador qual o fim ou o objetivo da consulta, do esclarecimento ou da certidão pedida. A recusa em protocolizar a petição constitui um autêntico embaraço ou uma forma abusiva de elidir ou de tolher o direito-garantia assegurado em toda sua plenitude, independente de pagamento de custas, taxas ou emolumentos[30].

Responde pelo delito o chefe da repartição onde houve o embaraço ou a recusa em receber a petição[31].

---

30. Lei nº 8.027/90, art. 2º, V. CF, art. 5º, XXXIV, *a*. Decreto-lei nº 200/67, art. 176 e seu parágrafo único c/c o art. 175 e seu § 2º.
31. Decreto-lei nº 200/67, arts. 175 e seu § 2º, e 176 e seu parágrafo único.

1.22. Livre acesso à repartição

A proibição ao contribuinte, ao responsável tributário ou ao advogado de um deles, de ingressar ou de ter livre acesso na repartição pública fazendária, previdenciária ou autárquica, e que ali vão tratar de interesse seu, desde que se identifiquem e demonstrem qual o assunto e sua pertinência com a competência da repartição, constitui uma forma de cerceamento do direito, que se subsume do espírito da Constituição e da isonomia constitucional[32] e uma modalidade de abuso de autoridade, que deve ser reprimida, porque tanto o servidor, quanto o chefe da repartição, são pagos para bem servir ao público em geral sem discriminações, e não para desservir por capricho de opinião, por injunção política, inimizade ou antipatia pessoal[33].

Na hipótese aqui aventada, e dentro da norma do art. 133 da Constituição, o advogado não precisa ser procurador do contribuinte ou do responsável tributário para acompanhá-los à repartição pública, onde vão tratar de assunto de seu interesse. Bastará ao advogado identificar-se como tal. Lei nº 8.027/90, art. 2º, V, *a*.

1.23. Desobediência à ordem judicial. Juiz competente. Ordem legal

O chefe da repartição fazendária ou previdenciária, da Procuradoria da Fazenda Pública ou da Advocacia da União, não podem desobedecer as ordens emanadas do juiz competente, que são, assim, aparentemente legais, nem praticar atos contrários após o recebimento do ofício do juiz, onde foi:

a) deferida liminar em mandado de segurança ou em cautelar;

b) determinada a abstenção de atos de inscrição, de execução fiscal;

c) determinada a liberação de mercadorias, produtos, veículos e bens;

d) determinada a entrega de livros e documentos ao contribuinte ou ao seu procurador.

O não cumprimento de imediato da ordem legal, emanada do juiz competente (porque somente caracteriza o delito de desobediência à ordem legal emanada de autoridade competente; pois, se a ordem é ilegal, praticada por autoridade incompetente, não se consuma o delito de desobediência), caracteriza o delito de abuso de autoridade, na modalidade de abuso de poder da autoridade a quem é dirigido o ofício com a determinação judicial.

São tipificadores do abuso de poder o retardamento na entrega, a procrastinação no cumprimento da ordem judicial, a inscrição da dívida após o recebimento do ofício, o seu não cancelamento se a ordem judicial o determinou, o envio da certidão da dívida ativa para a execução fiscal e o ajuizamento desta, se a ordem judicial a sobrestavam.

1.24. Tentativa. Crime consumado. Crime instantâneo

O delito de abuso de autoridade em si próprio é sempre crime autônomo, e como tal, não admite a figura penal da tentativa de abuso de autoridade, porque se consuma de manei-

---

32. CF, art. 5º, *caput*, 1ª parte e § 2º. Lei nº 9.784 (*DOU-I* de 1º.2.99), art. 3º e incisos.

33. Mário Masagão, ob. cit., p. 248, nº 406.

ra formal e automática, quando o agente inicia a ação contrária à lei, seja através do abuso de poder, do desvio de finalidade e de poder, com a prática do ato com incompetência ou através do atentado ao exercício da profissão (Francesco Carrara, ob. cit., v. (7)85).

Mas, em relação a outro delito conexo, pode ocorrer a tentativa, que para efeitos penais prevalece em relação a esse outro delito autônomo. É o caso do abuso de autoridade praticado por auditor fiscal ou por fiscal, no exercício da função, seguido de tentativa de homicídio contra o contribuinte ou o responsável tributário.

Nessa hipótese, os delitos comporão o concurso formal de crimes.

1.25. Constituição Federal. Violação de direito fundamental

A Constituição de 1988 arrolou vários direitos-garantia, os quais, por se tratar de direitos fundamentais, se violados por autoridade, geram o delito de abuso de autoridade. E a violação pode ser comissiva, quando a autoridade pratica o ato *a contrario sensu* da norma constitucional garantidora do direito; ou omissiva, quando autoridade provocada pelo interessado deixa de praticar o ato, o que veremos a seguir.

Muito embora a Lei nº 4.898/65 tivesse elencado vários tipos (arts. 3º e 4º) que tipificam o delito de abuso de autoridade, sendo complementada pela Lei nº 6.657/79 (atentado ao exercício da profissão), a nova carta política do Brasil enumerou direitos-garantias, cuja violação pela autoridade gera o delito, desde que os respectivos tipos estejam placitados na lei do abuso de autoridade, a fim de se evitar que o aplicador aja por analogia ou interpretação extensiva (CF, art. 5º, II).

Assim, no Brasil, ao contrário do que acontece em outros países (Poggetto, *Trattato del diritto constituzionale*, parte V, cap. 3 e ss.; Carrara, ob. cit., v. (7)/54), o ato omissivo ou comissivo, contrário ao direito-garantia assegurado pela Constituição, pode acarretar a sua punibilidade, pela caracterização do delito de abuso de autoridade.

1.26. Casos de abuso de autoridade. A Lei nº 4.898/65 e a CF/1988

Os direitos-garantia abaixo mencionados, quando violados por autoridade, e desde que tipificados na lei, caracterizam o delito de abuso de autoridade, repercutindo nas esferas penal, administrativa e de responsabilidade civil. A seguir os dispositivos da Constituição e seus correspondentes na Lei nº 4.898/65:

Art. 5º da CF/88	Lei nº 4.898/65
incisos III e XLIX	art. 3º, *i*, e 4º, *b*
inciso IV	art. 3º, *d*
incisos VI e VIII	art. 3º, *d* e *e*
inciso IX	art. 3º, *d*
incisos X e XI	art. 3º, *b*
inciso XII	art. 3º, *c*
inciso XIII	art. 3º, *j*, na redação da Lei nº 6.657/79

inciso XV	art. 3º, *a*
inciso XVI	art. 3º, *h*
incisos XVII, XVIII, XIX e XX	art. 3º, *f*
inciso XLVI, *a*	art. 4º, *a*

1.27. Crime próprio. Conceito de autoridade

O delito de abuso de autoridade exige que o agente exerça um cargo ou uma função pública, um *munus* público, ainda que sem remuneração, sem caráter fixo, isto é, em caráter transitório ou momentâneo (art. 5º da Lei nº 4.898/65).

E nessa qualidade, e em serviço, pratique ou se omita, quanto a um dos atos tipificados como abuso de autoridade, em qualquer de suas modalidades e formas.

O crime depende, pois, do exercício de um *munus* público; logo, é um crime próprio, que somente pode ser cometido por quem for autoridade, o que exclui o particular da esfera do delito, ainda que se trate de crime conexo (*v. g.*, concussão tentada por fiscal em companhia de um particular).

Restaria a exceção do usurpador de função, cujo ato é juridicamente inexistente; mas, não pode ser agente do delito de abuso de autoridade. Incidirá nos delitos comuns. Assim entendemos porque a alínea *h* do art. 4º da Lei nº 4.898/65 não placita a condição do usurpador, mas do agente incompetente juridicamente. É o caso do juiz estadual que concede liminar ou segurança contra autoridade federal, em comarca onde não exista vara federal instalada e em funcionamento. Trata-se de incompetência absoluta, em face da Constituição (art. 109, VIII, e Súmula 216 do TFR).

1.28. Alcance do conceito de autoridade

Nos termos do citado art. 5º da Lei nº 4.898/65, qualquer pessoa física que exerce função pública, ainda que por delegação de autoridade, sem remuneração e momentaneamente, pode ser agente do delito de abuso de autoridade.

Estão nesses casos:

a) presidente de seção eleitoral, mesários, secretário, membros de junta coletora de votos e de junta apuradora;

b) auxiliares de justiça, tais como o avaliador, o perito, o leiloeiro público judicial, os jurados, os comissários de menores, os auxiliares de juiz de paz, os servidores de cartórios não-oficializados;

c) vogais de junta comercial, membros de tribunais de impostos e taxas ou de conselhos de contribuintes, membros do Conselho Monetário Nacional ou de órgãos públicos, representantes de empregados e empregadores nas juntas de recursos e nos conselhos de recursos da Previdência Social;

d) dirigentes de pessoas jurídicas de direito privado, quando exercem função ou atribuição pública, por delegação de autoridade federal, estadual, municipal ou autárquica ou de fundação pública equiparada à autarquia (Lei nº 6.978/82, art. 12; Lei nº 4.898/65, art. 5º; CF, art. 5º, LXIX, *in fine*).

1.29. Omissão e abuso de autoridade

O delito de abuso de autoridade pode ser causado por omissão de autoridade.

O alcance do tema envolve o conceito jurídico de omissão ou omitir, o qual já foi objeto de estudo (RTJ 128/249).

Estão compreendidos como atos omissos as hipóteses tipificadas nas alíneas *c* e *d* do art. 4º da Lei nº 4.898/65, a que correspondem os incisos LXII e LXV do art. 5º da Constituição Federal.

1.30. Certidões, petições e informações

A omissão da autoridade em fornecer, responder ou atender, respectivamente, a certidão, a petição ou a informação pedida pelo interessado em assunto de seu interesse, ainda que por intermédio de procurador, caracteriza o abuso de autoridade, pelo abuso de poder. Logo, contrapõe aos direitos-garantia que a Constituição assegura expressamente (art. 5º, XXXIII e XXXIV, *a* e *b*).

A ação penal relativa ao abuso de autoridade é pública e incondicionada, não dependendo de qualquer representação da vítima ou do ofendido (STF, RE nº 67.621-PR, 2ª T., RTJ 54/48, interpretando as Leis nºs 4.898/65 e 5.249/67).

1.31. Ação penal subsidiária. Queixa-crime

Se o Ministério Público não ficou inerte, mas requereu provas, diligências, depoimentos ou abertura de inquérito policial, e o juiz aceitou o pedido de arquivamento da ação penal, pode a vítima do abuso intentar a ação penal subsidiária (queixa-crime direta), a que se refere o inciso LIX do art. 5º da Constituição Federal?

O Supremo Tribunal Federal, ao apreciar um caso em que o Ministério Público não ficou inerte, respondeu negativamente à possibilidade do oferecimento da queixa-crime pela vítima (HC nº 67.502-RJ, 2ª T., DJU de 9.2.1990, p. 573, interpretando o art. 5º, LIX, da CF).

Nos crimes de abuso de autoridade, em qualquer de suas modalidades, sendo a ação penal pública e incondicionada, independendo até de representação da vítima (Lei Federal nº 5.249/67), o que leva a ação para a esfera de competência exclusiva e privativa do Ministério Público, segue-se que:

a) feita a denúncia, entende-se que foram verificadas, apuradas e provadas todas as circunstâncias materiais e fáticas caracterizadoras do delito, sua autoria e co-autoria;

b) conseqüentemente, a ação somente poderia ser trancada pelo denunciado, através de *habeas corpus*. Assim, o pedido de arquivamento da ação penal pública e incondicionada é questão excepcionalíssima que, salvo a interferência política e o tráfico de influência em favor do denunciado; ou, quando o juiz verificar que houve abuso de poder de denunciar, não se coaduna com as próprias atribuições do Ministério Público, porque, se este denunciou, é porque as circunstâncias materiais e as provas destas conduziam à existência

do tipo penal capitulado na lei específica e a autoria e eventual co-autoria estavam comprovadas. Logo, que sentido tem o titular da ação penal oferecer a denúncia e depois pedir o seu arquivamento?

Daí porque entendemos, embasados e fundamentados em lógica, que uma vez oferecida a denúncia, o Ministério Público não pode interferir no curso da ação, para requerer o trancamento ou o seu arquivamento.

E, por outro lado, se o Ministério Público não oferecer a denúncia relativa ao delito de abuso de autoridade, quando a vítima representar, nem requerer abertura de inquérito policial, nem requerer provas periciais, depoimentos e diligências, demonstrando documentalmente que ficou inerte, a vítima pode e deve oferecer queixa-crime, dentro do prazo de trinta dias corridos, contados do recebimento pelo Ministério Público da aludida representação da vítima.

O exercício da ação penal subsidiária pela própria vítima se insere no corolário da garantia constitucional que se destina exatamente a preservar e assegurar os princípios implícitos que a Constituição adotou, exatamente para que o Ministério Público não se omita e atue tenazmente, não apenas contra os descamisados; não podendo a garantia da ação penal subsidiária ficar só no papel, porque o agente do delito é político influente, exerce cargo executivo ou trafica influência política ou econômica, e a vítima do abuso é o hipossuficiente.

Exatamente dentro desses princípios, o Supremo Tribunal Federal, apreciando queixa-crime oferecida pela vítima, onde o Ministério Público não ofereceu denúncia no prazo legal (após receber a representação criminal da vítima e não requereu a abertura de inquérito, nem a produção de provas periciais), aceitou a queixa-crime do particular, contra ex-ministro de Estado e político influente (STF, Inq. nº 444-8-DF, Plenário, v.u., DJU de 11.5.1990, p. 4.047).

O fundamento da ação penal subsidiária reside no fato jurídico relevante: a vítima do delito, por ser um cidadão qualquer, não perde por isso mesmo seu direito de persecução penal contra o agente do delito, embora este tenha influência política pelo cargo que exerce ou exerceu.

Um direito que foi assegurado pela Constituição não poderá ser postergado, tolhido, nem elidido, nem muito menos tergiversado.

1.32. Prazo fatal. Decadência

O prazo concedido ao Ministério Público, no caso do art. 13 da Lei nº 4.898/65, é fatal e peremptório. Mas, se ocorrer dúvida fundada sobre ponto essencial ao embasamento da denúncia, o Ministério Público deve requerer complementação de diligências com a máxima urgência possível (STF, HC nº 49.381-SP, 1ª T., RTJ 60/680).

O Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o RHC nº 6.359-PR (6ª T., DJU-I de 2.2.1998, p. 131), decidiu que mesmo ultrapassado o prazo de 48 horas da entrega da representação (*noticia criminis*), não ocorre a decadência, podendo a denúncia ser oferecida após esse prazo, nomeadamente diante da necessidade de diligência, inquérito etc.

1.33. Rito processual

"No processo e julgamento dos crimes tipificados na Lei nº 4.898/65, que apresenta rito especial próprio e revogou as disposições em contrário, não tem aplicação o art. 514 do CPP" (STF, HC nº 60.237-SP, 2ª T., RTJ 105/533).

1.34. Suspensão do exercício de cargo. Perda de vencimentos. Concurso de crimes

A suspensão do exercício do cargo, com a perda dos vencimentos e vantagens do mesmo, constitui sanção administrativa a ser aplicada pela administração competente, após o processo regular (STF, HC nº 58.315-SP, 1ª T., RTJ 95/1.092).

A Lei nº 4.898/65 admite o concurso de crimes, *v.g.*, o abuso de autoridade e a violência arbitrária (STF, Rec. Crim. nº 73.914-SP, 1ª T., RTJ 62/266). O concurso de crimes pode ser formal nessa hipótese, quando ambos forem praticados em uma só ação.

Pode ocorrer ainda o concurso material entre o abuso de autoridade e depois lesões corporais, ambos praticados separadamente, pelo mesmo agente (STF, HC nº 59.403-SP, 2ª T., RTJ 101/595; Manzini, *Trattato di Diritto Penale*, V/222, nº 1.354).

1.35. Queixa-crime. Ação penal subsidiária

Excedido o prazo de 48 horas do art. 13 da Lei nº 4.898/65, abre-se a oportunidade para a vítima oferecer queixa-crime contra o autor do abuso de autoridade, sem retirar o caráter público da ação penal (STF, RHC nº 58.017-RS, 2ª T., RTJ 95/166; CF, art. 5º, LIX). Vide nº 1.31.

1.36. Abuso de autoridade inexistente

Não constituem abuso de autoridade:

a) vistoria policial. "Não constitui abuso de autoridade a vistoria policial em barreiras de rodovias, em veículos de transporte, quando destacados por seus superiores, podendo-se apreender mercadorias em casos de descaminho" (TFR, Rec. Crim. nº 1.455-PR, 1ª T., DJU de 5.12.1988, p. 32.074);

b) barreira em estrada. "Não constitui abuso de autoridade a busca procedida em barreira policial montada em rodovia conhecida como rota de descaminho (ou contrabando), a qual independe de mandado judicial (art. 244 do CPP) (TFR, Rec. Crim. nº 1.454-PR, 1ª T., DJU de 10.4.1989, p. 5.010).

1.37. Atos de autoridade, violadores de direitos personalíssimos

Com a proteção direta e auto-aplicável da Constituição Federal, abrigando os chamados direitos personalíssimos, de forma expressa, os quais são e serão sempre inalienáveis, inegociáveis, inelidíveis e impostergáveis, devendo serem respeitados e protegidos a qualquer custo, estando aí compreendidos, exemplificadamente, a honra, a moral, a dignidade humana, a

integridade psíquica e moral, o conceito, o bom nome, a imagem (seja a do próprio indivíduo vivo, seja a da memória dos falecidos), a vida privada, a intimidade, a privacidade, o direito ao próprio corpo; o respeito aos anciãos, à liberdade de pensamento e expressão, à raça, credo, cor, sexo, ao sigilo das comunicações, dos bancos de dados (sigilo bancário, fiscal), respeito este que se exige de qualquer pessoa, de qualquer autoridade civil, militar, judiciária, policial, fazendária, no conceito que a Lei nº 4.898/65 dá ao significado de *autoridade*, a violação de qualquer um dos direitos exemplificados encontra vedação na exegese teleológica da alínea *h* do art. 4º da Lei federal nº 4.898/65, que deve ser interpretada em conjunção perfeita com o art. 5º da LICC e arts. 5º, V, X, 220, § 1º e 221, IV, da Constituição.

A violação, o desrespeito, a quaisquer desses bens intangíveis, incorpóreos, todos com valor incalculável sob o ponto de vista moral e psíquico, porém ampla e irrestritamente protegidos e tutelados constitucionalmente (pelos dispositivos supra) e infraconstitucionalmente (pela alínea *h* do art. 4º da Lei nº 4.898/65 e art. 159 do Código Civil ou pela Lei nº 5.250/67, nos casos específicos do art. 49, I e II), caracteriza infração penal que tipifica o crime de abuso de autoridade, em qualquer uma de suas modalidades: abuso de poder, desvio de poder, excesso de poder, tudo com a agravante do ofensor ou violador ocupar cargo público, ainda que temporariamente, gratuitamente, ou função pública, nessas condições, tendo, pois, pleno conhecimento da lei e da Constituição Federal (*v. g.*, *membros* do Ministério Público, do Poder Judiciário, da Polícia Civil, de Tribunais de Contas; *membros* de mesas eleitorais, de juntas comerciais; autoridades do Poder Executivo; *membros* das mesas da Camara Municipal, Assembléia Legislativa, Camara dos Deputados, do Senado Federal e de Comissão Parlamentar de Inquérito, de comissões legislativas; *componentes* da Polícia Federal, da Polícia Militar etc).

A gravidade da lesão se mostra ainda maior, se há referência desairosa, achincalho, piada injuriante, comparação desmoralizadora com criminoso notório ou fato público degradante; prejulgamento de pessoas físicas, jurídicas, de processos, por parte de autoridades no sentido da Lei nº 4.898/65, sejam elas judiciárias, policiais civis ou militares, fazendárias ou previdenciárias, violando o princípio da presunção de inocência e tentando ressuscitar a famigerada culpabilidade presumida (tão do agrado da Inquisição da Santa Madre Igreja Católica Apostólica Romana ou da Gestapo), maculando, ainda, o próprio princípio da individualização da pena e *antecipando* a "condenação", com ou sem culpa dos acusados (*v.g.*, Caso "Escola de Base", "Bar Bodega" etc.).

1.38. Atos de autoridade violadores de direitos de empresas

Estão no mesmo pé de igualdade, como atos violadores dos direitos da pessoa jurídica, a divulgação de seus nomes pela imprensa (CF, arts. 220, § 1º e 221, IV), o que atinge também as pessoas físicas, em relações de *processados*, ouvidos em declarações com o rótulo antecipado de sonegação fiscal, fraudadores da Fazenda, da Previdência, bando de sonegadores, emitentes de notas frias e afins, nomeadamente antes da decisão judicial condenatória ter transitado em julgado, e sem a necessária e expressa autorização judicial, sem qualquer referência à identificação da pessoa física ou jurídica (inteligência do art. 93 do CP).

1.39. Atos de autoridade violadores do direito dos cidadãos

A proteção constitucional alcança ainda os seguintes fatos que, se violados, caracterizam o delito de abuso de autoridade, em qualquer de suas modalidades:

a) divulgar lista de maus pagadores (SPC e congêneres), de emitentes de cheques sem fundos (CCF);

b) escuta telefônica não autorizada expressamente por juiz ou relator, fundamentadamente, em processo já instaurado;

c) violar o sigilo das comunicações; das correspondências; dos bancos de dados (sigilo bancário, de informações fiscais, cadastrais, comerciais, financeiras);

d) violar o direito à ampla defesa, restringindo, dificultando, impedindo, opondo obstáculos judiciais ou cartorários, indeferindo ou silenciando sobre prova necessária, para provar fato relevante em defesa do acusado, réu, contribuinte, executado, quando requerida ou pode ser determinada de ofício pelo juiz ou relator, com evidente e ostensiva quebra e atentado ao princípio constitucional do contraditório pleno e amplo;

e) impedir, influenciar, com o uso do prestígio do cargo mesmo se já aposentado, que o juiz de direito exerça livre e soberanamente a distribuição plena de justiça; ou exercer coação ou pressão para obter vitória ou benefício em processo, ação, ou procedimento judicial em curso;

f) instaurar processo, inquérito policial, investigação, sindicância, com a finalidade de perseguir, coagir, amedrontar, desmoralizar, impor terror psíquico e moral, por motivos de perseguição política, econômica, empresarial, financeira (métodos usados pela Savac, pela Gheime Statz Polizêi, pela KGB,etc.);

g) impedir a livre manifestação de pensamento e de expressão, por qualquer veículo da imprensa, respeitados e observados, porém, os limites estabelecidos pelos arts. 5º, V, X, 220, § 1º e 221, IV, da Constituição Federal;

h) deixar de julgar processos, em tribunais, por mais de seis meses consecutivos, quando a lei processual marcar prazos menores para tal julgamento, salvo exclusivamente doença grave, com licença médica autorizada por junta médica o que obriga à imediata devolução dos autos à corte, para redistribuição;

i) levar autos de processo para casa ou escritório, permanecendo eles ali por longos meses ou anos. Confira os direitos implícitos (CF, art. 5º, § 2º).

j) "o ato proposital de humilhar, amesquinhar a vítima, em viagem estadual ou interestadual, abrindo-lhe malas, apreendendo objetos de uso pessoal, nas condições do cargo de AFRF" (STJ, AG. nº 241.827-BA, Rel. Min. José Arnaldo da Fonseca, *DJU-I* de 17.12.99, p. 755).

1.40. Atentado ao exercício de profissão regulamentada por lei federal (CF, arts. 5º, XIII, 22, XVI)

Caracterizam atentado ao exercício da profissão regulamentada atos delituosos, tais como a invasão, o arrombamento de escritórios de profissionais liberais, especialmente para apreensão, furto ou roubo de documentos, arquivos, livros, anotações, processos, por autoridades judiciárias, policiais civis ou militares e outras autoridades (ainda que os atos sejam

executados por auxiliares, *gansos*, *capangas*, a mando das autoridades); grampear, colocar escuta telefônica não autorizada judicialmente etc.

A exceção existente seria no caso dos profissionais liberais ou autoridades ligadas aos orientadores do crime organizado; do tráfico de drogas e entorpecentes com repressão em lei federal; contrabando de armas, munições e explosivos; exploração de prostituição, tráfico de escravas brancas; organizações criminosas de extorsão e assassinatos, desde que haja mandado judicial, específico, em processo já existente, e que a autorização esteja fundada e relevantemente motivada.

Fundamentos que albergam as teses jurídicas expostas, no sentido de que a violação pela autoridade dos direitos exemplificados caracteriza de plano, de imediato (crime formal, autônomo, que independe de resultado material ou de prejuízo econômico), o delito de abuso de autoridade:

1º) Os bens exemplificados são tutelados pela Lei Maior, a exemplo dos seus arts. 5º, V, X, XII, XIII e XXXV, 220, § 1º, 221, IV. Logo, a violação desses direitos-garantia constitui uma conduta antijurídica, que lesiona a tutela ou proteção jurídica aos bens;

2º) Os atos e fatos exemplificados, praticados por qualquer autoridade no conceito da Lei nº 4.898/65, são, portanto, atos contra a Constituição, e se os atos praticados por autoridades contra a lei, já tipificam o delito, com muito mais razão se encontram aqueles praticados contra a Magna Lei, isto é, a Lei das Leis;

3º) No caso do atentado ao exercício da profissão, a antijuridicidade da conduta lesiona, simultaneamente, a Constituição Federal (art. 5º, XIII) e a lei ordinária (art. 3º, alínea *j*, da Lei nº 4.898/65, na redação que lhe deu a Lei nº 6.657/79);

4º) Outras violações exemplificadas vão lesionar a proteção constitucional garantida a todos:

a) pelo art. 5º, XII;

b) pelo art. 5º, LVII, XLVI e LV;

c) pelo art. 5º, *caput*, 1ª parte (RTJ 119/465) e inciso II;

d) pelo art. 37, *caput*, etc.

1.41. Policial Militar. Competência

O delito de abuso de autoridade, em qualquer de suas modalidades, quando praticado por policial militar, é da competência da justiça comum dos Estados, porque:

a) não é crime constante da legislação penal militar;

b) não está, pois, enfeixado na competência da Justiça Penal Militar das polícias militares dos Estados (STJ, C. Comp. nº 13.988-SP, 3ª Seção, v. u., DJU-I de 30.10.1995, p. 36.716).

1.42. Inquérito policial dispensado ou desnecessário. Representação da vítima ao Ministério Público

Descrevendo a denúncia o delito de abuso de autoridade, sua materialidade e autoria, dispensa-se o inquérito policial, à vista da representação da vítima (art. 12 da Lei nº 4.898/65 e Lei nº 5.249/67) (STJ, RHC nº 5.261-BA, 5ª T., DJU-I de 2.9.1996, p. 31.091).

O inquérito em tema de abuso de autoridade, qualquer que seja a modalidade do delito, só tem cabimento quando se tornar necessário determinar a verdadeira autoria, as eventuais co-autorias e participações de terceiros, isto é, com precisão, sem qualquer dúvida ou incerteza, alcançar todos os responsáveis penais, não só para preservar e manter o princípio da indivisibilidade da ação penal, mas, nomeadamente para evitar injustiças gritantes: os maiores ficam *a cavaleiro* da punição que recairá nos menores ou menos culpados.

Hoje, a ação penal não depende da representação da vítima (STJ, RHC nº 9456-SP, 6ª T., DJU-I 29/05/2000, p. 184).

1.43. Outras modalidades de abuso de autoridade

Vide os arts. 5º, V, X, 220, § 1º e 221, IV da Constituição Federal.

2. ABUSO DE PODER

2.1. Definição[34]

O abuso de poder se caracteriza pela prepotência da autoridade administrativa, policial, judiciária ou do Ministério Público, ou agente do fisco, que ora se apresenta ostensiva, truculenta, ora de forma mansa, pacífica, dissimulada ou encoberta sob o manto da legalidade, seja pelo ato comissivo ou omissivo.

São atos sempre ilegais da autoridade com competência, em razão da matéria. O ato vinculado e regrado é exercido arbitrariamente, e os motivos dele são:

a) a conveniência do agente (nunca do interesse público);

b) a injunção política (age-se com rigor excessivo contra Pedro, porque este não tem poder político ou porque é inimigo político de Paulo);

c) o vínculo do agente com grupo econômico ou financeiro ou mesmo com empresa concorrente de determinado contribuinte ou responsável tributário (vítima do ato abusivo do agente); e

d) a inimizade pessoal do agente com a vítima e tantos outros motivos abusivos e ilegais.

A lei, a mensagem desta e o interesse público são desviados pelo agente, para que prevaleça seu ego.

A Lei nº 8.027/90, no inciso XI do seu art. 2º, determina como dever de oficio de todo e qualquer servidor público civil federal da União ou de suas autarquias e fundações públicas, a obrigação de representar à autoridade superior contra todo e qualquer abuso de poder.

A omissão do dever, de representar contra a existência de um abuso de poder constatado pelo servidor, gera para o omisso a co-autoria do delito de abuso de autoridade, ao mesmo tempo que no plano administrativo caracteriza uma desobediência ao seu dever de

34. Veja, adiante, "Abuso de poder. Desvio de Poder. Excesso de poder". Diferenças entre as modalidades do crime de abuso de autoridade, onde, com exemplos práticos, o leitor perceberá claramente as diferenças de um crime único: o abuso de autoridade, ainda insipiente no Brasil.

ofício e constitui, pois, o exercício irregular de suas atribuições (art. 8º da Lei nº 8.027/90), sujeitando o omisso à penalidade administrativa, que é sempre independente daquela relativa ao delito de abuso de autoridade.

Lei nº 9.784/99, art. 2º, onde estão elencados os princípios e os critérios da Administração Pública para com os particulares. Aí, o *modus operandi* dos servidores públicos federais.

2.2. Conceito*

Em duas oportunidades o antigo Tribunal Federal de Recursos deu os contornos e, objetivamente, conceituou o que constitui abuso de poder: "Há abuso de poder, quando a autoridade usa de um poder discricionário para um fim estranho à intenção do legislador".[35]

Em tema de tributos e contribuições, todo ato dos agentes do fisco ou da administração fazendária ou previdenciária é sempre vinculado. Veja este assunto, com detalhes, adiante, em "Tributos e contribuições".

"O equilíbrio da ordem jurídica se rompe quando, a pretexto de cumprir a lei, a autoridade age abusivamente".[36]

Se na atividade onde pode haver discricionariedade da autoridade pode ocorrer o abuso de poder, pelo desvio de finalidade, com muito mais razão ocorrerá o abuso de poder na atividade fiscal, que é sempre regrada e vinculada (2º caso retro), porque aqui o agente deveria cumprir rigorosamente a previsão legal, pois o princípio da legalidade do ato administrativo é imposição constitucional (CF, arts. 37, *caput*, e 150, I), não havendo aqui campo para a escolha ou conveniência de oportunidade para a atividade tributária ou previdenciária (aí compreendidas as contribuições sociais ou para a seguridade social).

Convém que se esclareça, quando falamos em truculência ou prepotência, que se inserem no contexto do abuso de poder, não nos referimos à violência física (esta seria um nítido caso de agressão, tentativa de homicídio ou outro delito corporal), nem à agressão verbal (calúnia, injúria, difamação); mas, isto sim, queremos dizer que o ato do agente se reveste de características intrínsecas, que se exteriorizam com os atos abusivos no exercício do cargo, sempre sob o manto do desvio de finalidade e de poder; em ambos os casos o ato não guarda conformidade com a lei, no aspecto formal, ideológico ou material. Cf. p.ex.: CTN, arts. 113, § 1º; 114; 116; 142 e seu parágrafo único; 144.

2.3. O abuso de poder. Formas ostensivas ou dissimuladas

No abuso de poder as formas ostensivas compreendem certos atos, entre os quais destacamos:

a) a prepotência ou a truculência do agente ou de qualquer autoridade, já vistos anteriormente;

35. TFR, AMS nº 98.031-RJ, 3ª T., DJU de 19.10.1984, p. 17.492.
36. TFR, AMS nº 95.929-SP, 2ª T., DJU de 24.3.1983, p. 3.318.
* Vide p. 474.

b) a coação fiscal ostensiva, que tem como objetivo o ilícito, o imoral (a extorsão, a chantagem);

c) o dolo, ainda que eventual, deduzido da maneira como o agente se conduz na fiscalizacão externa;

d) o ato arbitrário, considerando-se como tal a apreensão desnecessária de bens, produtos, mercadorias e livros, quando ocorre mera infração fiscal, não se tratando de sonegação fiscal, notas frias, contrabando ou descaminho; a exigência para o contribuinte cumprir obrigação fiscal em prazo impossível; a invasão do domicílio sem mandado judicial de busca e apreensão de valores ou veículos; a lacração desnecessária de cofres, arquivos etc.

Quanto às formas dissimuladas, alcançam elas as seguintes modalidades:

a) o desvio de finalidade;

b) o ato vinculado e regrado, transformado em discricionário;

c) a pressão fiscal, dissimulada em visitas *normais* com o fito ou objetivo ilícito (auferir vantagem econômica, em bens, produtos, veículos ou mercadorias da empresa fiscalizada, que representariam, no conceito e opinião do agente fiscal, *pequenos presentes* ou *reconhecimento de gratidão*…);

d) o comparecimento do Fiscal, no final do expediente, quando a empresa está encerrando os trabalhos do dia ("está baixando as portas"...).

2.4. Modalidades de abuso de poder. Perdas e danos

Várias são as modalidades com que o abuso de poder se apresenta nos atos abusivos, praticados por agentes do fisco; autoridades fiscais, previdenciárias, tributárias; por membros da Magistratura e do Ministério Público.

Individualizá-los ou exemplificá-los seria uma tarefa que nem Hércules levaria êxito, porque existem centenas e centenas de formas abusivas do exercício irregular do poder.

Mas, alguns que reputamos mais importantes, nomeadamente no campo do direito tributário, podem ser identificados desde logo. É o que faremos a seguir:

2.5. Casos concretos:

1º) *auto de infração abusivo*. Se o auto de infração ou a notificação do lançamento contém *objeto ilícito* (exige imposto sem comprovar a ocorrência material do fato gerador; se exige imposto por antecipação, fora das hipóteses elencadas na lei complementar nacional; exige alíquota maior que a legalmente devida; constitui crédito já atingido pela decadência; exige tributo ou contribuição pago, anistiado, remido, com parcelamento em dia etc.); *desvio de finalidade* (exige imposto da entidade, associação ou instituto imunes; ou exige imposto sobre produto imune objetivamente, sem que através de processo administrativo em contraditório pleno tenha sido apurado que a entidade perdeu a imunidade; ou exige imposto sobre produto isento, não tributado ou com alíquota zero); ou com *abuso de poder* (demonstração de força, de prestígio, de *munus publicus,* nomeadamente contra a empresa hipossuficiente), o

auto de infração ou a notificação do lançamento são nulos *ex radice*[37], porque em todos os exemplos dados o princípio da legalidade do ato administrativo foi violentado pelo agente do fisco ou pela autoridade fiscal ou previdenciária (CF, art. 37, *caput*, c/c o art. 150, I).

São atos que atentam contra a licitude do objeto pretendido pela peça que constitui o crédito público, cujos fins são em si mesmos diversos daqueles pretendidos pelo legislador da lei complementar nacional e pela própria mensagem da Constituição, além de atentarem contra certos e determinados direitos-garantia também assegurados por ela (livre iniciativa, direito de propriedade, livre exercício da profissão ou atividade lícita etc.).

O leitor deve ficar atento para o fato de que o abuso de poder que ocorre no campo do direito tributário (aqui compreendidas também as contribuições sociais), tem nuances próprias e certas particularidades que o diferem do direito administrativo propriamente dito, nomeadamente porque neste, o administrador público tem certa dose de discricionariedade para a prática, a escolha da conveniência e da oportunidade de praticar certos atos; mas, no direito tributário, vige o princípio absoluto da vinculação e do regramento de todo e qualquer ato administrativo-fiscal, previdenciário ou de contribuições sociais: o lançamento, a constituição do crédito público, sua inscrição e cobrança, são atos sempre vinculados e regrados estritamente à previsão legal (da lei complementar nacional, da Constituição e da legislação específica de cada tributo ou contribuição).

O que fundamenta a nulidade do auto de infração ou da notificação são os motivos que os embasam: inidôneos, inexistentes ou mesmo falsos.[38]

O abuso de poder no campo fiscal, previdenciário ou de contribuições sociais, tanto pode ocorrer na fiscalização externa, quanto através de atos emanados de autoridades ou de órgãos em funções internas.

2.6. Mandado de segurança:

1º) A existência do abuso de poder não descaracteriza o direito líquido e certo de o prejudicado impetrar mandado de segurança para fazer cessar seus efeitos maléficos; antes, porém, é o próprio abuso de poder quem dá o suporte constitucional à impetração do *mandamus*, ainda que se verifique não o abuso propriamente dito, mas o desvio de poder[39];

2º) Apreensão de livros e documentos. Falamos rapidamente sobre o ato abusivo em relação a esta apreensão pelos agentes do fisco ou mesmo por policiais travestidos de funções fiscais que não possuem (ocorre, na hipótese de o policial se travestir de fiscal, um abuso de autoridade, pela incompetência absoluta do agente, tal como placitado no final da alínea *h* do art. 4º da Lei nº 4.898/65). Agora, abordaremos o tema com mais profundidade.

37. STF, Ag. nº 89.696-SP, DJU de 30.9.1982, pp. 9.734/9.735.
38. STF, ERE nº 75.421-BA, Pleno, RTJ 79/478-491. CC, arts. 82, 145, III e IV, aplicáveis *ex vi* dos arts. 4º da LICC e 126, 2ª parte, do CPC.
39. STF, MS nº 20.012-DF, Pleno, v. u., RTJ 73/732, itens 1 e 3, quanto ao cabimento do mandado de segurança no caso de abuso de poder ou desvio de poder. STF, RE nº 107.687-GO, 2ª T., RTJ 118/787-789, mandado de segurança impetrado no Supremo Tribunal Federal contra abuso de poder de juiz de 1º grau, no exercício de atividade administrativa ou poder de polícia.

A apreensão de livros e documentos contábeis ou fiscais de forma truculenta, sem que haja motivo relevante para tal (*v.g.*, a existência de crimes de sonegação fiscal, falsidade ideológica ou material, notas frias etc.), ou sem que todos os livros apreendidos sejam pertinentes ou relacionados com os fatos contábeis ou fiscais do tributo ou da contribuição sob a fiscalização do apreensor; ou, ainda, sem que seja lavrado no ato da apreensão, quando existentes motivos relevantes, um termo circunstanciado ou um auto de apreensão também circunstanciado, contendo:

a) os fundamentos, as razões relevantes e os motivos que determinaram a apreensão;

b) a relação completa, individualizada e com a característica e identificação de todo o material objeto da apreensão (números e séries, quantidade de notas e de blocos de notas fiscais; espécie de livros, seus números de registros, datas e órgãos registradores etc.);

c) a assinatura do apreensor, com a identificação do cargo, número de registro ou de matrícula funcional; assinatura de testemunhas e do contribuinte ou de quem legalmente o represente, ou ainda, do detentor dos livros e documentos quando apreendidos fora do estabelecimento.

A apreensão fora da motivação relevante ou sem as cautelas e providências aqui exemplificadas, constitui nítido abuso de poder, além da manifesta ilicitude do ato e da conduta do apreensor, uma vez que age *a contrario sensu* das normas que regem e disciplinam os atos de fiscalização, os quais obrigam que todas as diligências e atos produzidos durante a fiscalização constem de termos lavrados no local, devidamente circunstanciados (CTN, art. 196 e seu parágrafo único; CF, art. 5º, II, c/c o art. 37, *caput*). E o ato abusivo exemplificado deixa o contribuinte vítima da apreensão truculenta *a descoberto*, impedindo-o de defender-se, porque os elementos de onde tiraria sua defesa foram retirados *manu militare* de seu estabelecimento, o que representa de modo claro e direto uma quebra do princípio do contraditório pleno (CF, art. 5º, LV), independentemente da possibilidade do contribuinte ser multado por outra fiscalização, por não poder exibir os elementos apreendidos sem motivo relevante ou sem lavratura do termo ou auto de apreensão[40].

A apreensão de livros comerciais, fiscais, documentos contábeis, fiscais, talonários de notas fiscais ou notas-faturas não é regra, mas uma medida sempre *in extremis*, excepcionalíssima, que somente se justifica quando absolutamente indispensável, em face de comprovada sonegação fiscal, emissão de notas frias, delitos de falsidade ideológica ou falsificação material.

Na hipótese provada da existência desses crimes, a apreensão se justifica, para que sejam extraídas dos elementos apreendidos as provas da materialidade documental dos delitos, a fim de embasarem inquérito policial, para que se investiguem os autores e os co-autores dos delitos.

Mas, uma vez extraídas as provas dos elementos apreendidos, todos eles devem ser devolvidos de imediato ao contribuinte, mediante termo de devolução circunstanciado e identificando tudo que está sendo devolvido, para que ele possa ter elementos de defesa em

40. TJDF, REO nº 341, 1ª Turma Cível, DJU de 18.3.1983, p. 12.163. Jornal *O Estado de S. Paulo* de 10.4.1988, p. 6; de 13.4.1988, p. 13, 2ª coluna e p. 24, 1ª coluna, relatando casos de apreensões abusivas e desnecessárias de documentos fiscais, para posterior extorsão.

contraditório pleno e produzir as contraprovas, ainda durante a fase do inquérito, pois o contraditório garantido pela Constituição atinge e protege qualquer investigado ou acusado, mesmo na fase do inquérito policial.

Ultrapassado o prazo de 15 dias da data da apreensão, sem que ocorra a devolução de todo o material apreendido, o prejudicado pode e deve impetrar mandado de segurança, com pedido de liminar, para a imediata devolução do material apreendido, com lavratura de termo.

Se a apreensão não se fez com lavratura de termo ou auto circunstanciado, o prejudicado deve impetrar mandado de segurança imediatamente, porque aí, o ato ilegal, abusivo e arbitrário, independe de qualquer outro fundamento. Para isso colherá declarações das testemunhas, de seus prepostos presentes ao ato da apreensão, de preferência produzidas em tabelião, e as juntará como prova documental pré-constituída, apta a comprovar os fatos e o ato abusivo e ilegal do apreensor;

3º) Apreensão de mercadorias nacionais. Imposto de barreira. A apreensão de mercadorias, produtos industrializados e demais bens nacionais, de condutores de veículos, na empresa ou em trânsito, somente se justifica excepcionalmente, nunca como regra geral do cotidiano; nunca como meio coercitivo para forçar o pagamento de tributos[41], nem como meio de impedir a livre circulação de mercadorias e produtos, o que sói acontecer costumeiramente em postos fiscais ditos de *fronteiras* entre Estados, quando o agente do fisco, truculento, sempre encontra mera irregularidade fiscal, apreende caminhões transportando mercadorias em trânsito, para cobrar ICMS indevido, que é transformado em *imposto de barreira*, violentando a proibição constitucional (art. 152).

Meras irregularidades fiscais, das quais não resultem diferenças de impostos, nem ocorra sonegação fiscal, notas frias, nem correspondam a transporte de mercadorias sem notas, não agasalham a apreensão, nem a detenção dos veículos em trânsito, que as transportam; podendo ser objeto de lavratura de auto de infração, para cobrança de multa regulamentar pela infração verificada, sendo o autuado, nesse caso, o remetente da mercadoria ou produto, pois o transportador somente responde solidariamente pela multa quando transportar mercadorias sem notas ou mercadorias diversas (ou em quantidade maior) das descritas nas notas fiscais que ele conduz.

A apreensão de mercadorias ou produtos nacionais, quando não se tratar de sonegação fiscal, de notas frias, não se destinar à comprovação da autoria e da materialidade (inclusive do conluio), do crime de sonegação fiscal, da falsidade ideológica ou da falsificação material, será sempre abusiva e ilegal, albergando mandado de segurança para a imediata liberação do veículo e das mercadorias em trânsito por ele transportadas, porque o abuso de poder da apreensão visa impedir o livre comércio e a livre iniciativa, bem como a livre concorrência e o exercício da atividade lícita.

Somente através desses fundamentos já se vê que a apreensão abusiva de mercadorias e produtos nacionais, nomeadamente em trânsito, por agentes de *postos de fronteira* entre Estados, macula e ofende a Constituição (arts. 5º, II, XIII e XXII, 170, *caput*, incisos II e IV), e a apreensão divorciada totalmente do princípio da legalidade de todo e qualquer ato

41. STF, Ag. Rg. nº 56.013-AM, 2ª T., relator o Ministro Barros Monteiro, DJU de 23.3.1973, p. 1.703. Súmula 323 do STF.

administrativo-fiscal, hostiliza também a regra do *caput* do art. 37 da Constituição, que não admite tal comportamento de qualquer autoridade ou servidor público.

O abuso de poder na apreensão arbitrária, abusiva e ilegal, gera a responsabilidade civil da Fazenda Pública à qual pertence o apreensor, quando houver a perda ou inutilização dos bens ou do veículo; sua obsolescência, perecimento, inutilização parcial ou imprestabilidade aos fins a que se destinava, o que será objeto de perícia técnica na ação própria. O prejuízo decorrerá ainda da própria retenção abusiva, impedindo a comercialização ou a industrialização dos bens e causando lesão financeira.

Pode ainda acontecer a perda da utilidade, seja na carga de perecíveis, seja pela ultrapassagem da época de vendas (mercadorias e produtos natalinos, que apreendidos, forem liberados depois do Natal).

O ressarcimento dos danos patrimoniais deve ser o mais amplo e completo possível, independentemente da impetração do mandado de segurança para a liberação imediata do veículo e das mercadorias e produtos apreendidos, o que não elide o delito de abuso de autoridade, nem impede a posterior ação de perdas e danos contra a Fazenda Pública à qual pertencer o apreensor.

A responsabilidade civil da Fazenda deriva do risco administrativo, ou mais propriamente, da *falta do serviço*, isto é, o nexo causal entre a ação abusiva do apreensor e o dano que a apreensão causar ao particular;[42]

4º) Apreensão de mercadorias estrangeiras. No caso de mercadorias estrangeiras desacompanhadas de documentação fiscal idônea, há que se analisar vários aspectos para a conclusão da ocorrência ou não do abuso de poder ou da ilegalidade da apreensão:

a) mercadorias adquiridas em estabelecimentos tradicionais, no país, com nota fiscal regular. O particular que as adquire assim, não pode, neste caso, ser despojado dos bens, pois não sendo fiscal, não tendo obrigação de investigar da regularidade da nota fiscal, não lhe competindo adentrar na empresa e perquirir *interna corporis* da regularidade da importação ou da aquisição das mercadorias estrangeiras, estando, ainda, na qualidade de terceiro de boa-fé, protegido pela segurança que o nome e a tradição do estabelecimento vendedor goza publicamente.

A apreensão das mercadorias do particular, na hipótese aqui aventada, mesmo exibindo ele a nota fiscal, caracteriza abuso de poder e gera o direito líquido e certo à impetração do mandado de segurança para a imediata devolução das mercadorias apreendidas;

b) contrabando. Se a importação da mercadoria, produto, bens ou veículos estiver proibida no Brasil, a entrada dos bens objetos da proibição caracteriza o delito de contrabando. Aqui, pode ocorrer, como veremos adiante, o chamado *erro de tipo*, o que elide a antijuridicidade do delito; mas, em se tratando de comerciante do ramo, ainda que de fato ou sem estabelecimento fixo (ambulante, marreteiro, biscateiro), a apreensão será legal, até prova em contrário. Cabe ao particular que guarda, mantém em depósito, expõe à venda (ainda que em mesas, barracas, em feiras, nas ruas e vias públicas), distribui, conduz e transporta em veículos mercadorias estrangeiras de importação proibida, provar de maneira

42. CC, art. 15. CF, art. 37, § 6º.

cabal o *erro de tipo* e as circunstâncias materiais que comprovem não se tratar de comércio, indústria, revenda ou emprego em prestação de serviços;

c) descaminho. Se o particular ou o estabelecimento é encontrado com mercadorias alienígenas, em quantidade tal que induz ao fim mercantil, desacompanhadas de nota fiscal idônea e tempestiva, que deve ser exibida no ato à fiscalização ou à autoridade policial, a apreensão é motivada e não constitui abuso de poder, mas o exercício normal da atividade da polícia federal ou mesmo da fiscalização federal acompanhada da polícia federal.

Aqui, pelas circunstâncias materiais, a quantidade, a ausência de nota fiscal provando a origem idônea e legítima e a finalidade das mercadorias, produtos ou bens, descaracterizam o *erro de tipo*, que não poderá ser alegado. O descaminho está ligado à sonegação fiscal;

5º) Veículos transportadores. Sem prova formal em processo regular, sempre em contraditório pleno e amplo (nomeadamente porque está em jogo o direito de propriedade do veículo), de que o proprietário ou o arrendatário do veículo tinha plena ciência ou participava por qualquer forma da *societatis criminis*, auferia lucro ou qualquer vantagem com o contrabando ou o descaminho (não valendo aqui a desculpa ou a escusa de que ele, transportador, não conhecia o proprietário das mercadorias, porque sua participação no delito se assenta na omissão dolosa do dever de vigilância)[43], o veículo não pode ser apreendido.

Mas, provado em inquérito policial que o proprietário do veículo ou o seu arrendatário não têm nenhuma ligação com o transporte criminoso, feito por preposto ou empregado seu, a apreensão do veículo se torna abusiva e ilegal[44], podendo ser objeto de liberação pelo juiz criminal do feito, na forma como dispõe a lei processual penal em vigor, e na recusa, caberá então a impetração do mandado de segurança embasado em provas documentais colhidas nos autos do próprio inquérito, além de outras que o proprietário ou o arrendatário tiverem;

6º) Juiz competente. Competente para apreciar o pedido de liberação do veículo transportador, embarcação ou aeronave; ou para liberar as mercadorias estrangeiras apreendidas, inclusive máquinas, equipamentos, aparelhos, veículos, todos estrangeiros, é única e exclusivamente o juiz federal, titular da vara criminal onde corre o processo, onde ocorreu a apreensão;[45]

7º) Fiscalização abusiva. A fiscalização abusiva caracteriza-se por atos e conduta incompatíveis com o cargo público, com a função inerente ao cargo e com o respeito que o contribuinte merece do fisco; ocorrendo neste caso *desvio de poder*.

Estão entre os atos que caracterizam fiscalização abusiva:

a) o comparecimento do fiscal no estabelecimento, em horário fora do expediente, isto é, quando o expediente já foi encerrado, baixadas as portas ou já em meia-porta, consoante o horário e costumes locais; ou o comparecimento, por meses, como forma de coação, pressão;

b) o comparecimento do fiscal no estabelecimento, quando o expediente está no final. É o caso do fiscal que comparece às 17:50 horas para dar início à fiscalização, sabendo que, consoante os costumes locais, o estabelecimento fecha às 18:00 horas.

---

43. CP, Lei nº 7.209/84, art. 13, § 2º, *a*.
44. Súmula 138 do TFR.
45. TFR, C. Comp. nº 7.262-SP, 2ª Seção, v. u., DJU de 25.6.1987, p. 13.012. Lei nº 5.010/66, art. 61. CF, art. 109, IV.

O desvio de poder na conduta do fiscal se destina a causar temor no contribuinte, demonstrar prepotência e *força*, ou para fazer proposta desonesta. Em ambos os casos tal conduta merece o mais veemente repúdio, porque o direito não agasalha tais atos.

Dir-se-ia que para lavrar um flagrante de caixa 2, somente nesses horários poderia o fiscal constatar sua existência e apreendê-lo.

Este argumento impressiona o jejuno em matéria contábil, o não contador militante. De fato, para demonstrar que existe caixa 2 não precisa o fisco apreender o livro, o borrador ou as anotações, porque, procedendo a um exame de escrita na contabilidade do contribuinte, em profundidade, nas contas de fornecedores, bancos, caixa, o fiscal experiente, que seja contador habilitado, poderá comprovar (se existir) material e documentalmente o estouro de caixa[46] e a existência de passivo fictício[47].

Se for comprovada documental e materialmente a existência do *estouro de caixa* ou do *passivo fictício*, ambos terão reflexos diretos no imposto de renda e reflexo indireto no ICMS e no IPI (exigindo, quanto a esses dois impostos, levantamento de estoques, para positivar saídas sem notas, subfaturamento etc.).

Em todos os casos de fiscalização abusiva, não caracteriza recusa ou embaraço à fiscalização a não apresentação de livros e documentos, mercadorias, produtos; mas, isto sim, em relação aos atos de fiscalização abusiva, um nítido desvio de poder[48], a gerar mandado de segurança para cancelar a penalidade imposta;

8º) Recolhimento antecipado. Se a lei tributária e a lei complementar nacional definem o fato gerador do imposto, o momento de sua exteriorização ou ocorrência e o prazo para que seja recolhido; ilegal e abusivo será o ato administrativo que determinar outro momento para a ocorrência do fato gerador, ou outro prazo para o recolhimento do imposto, sem que tenha ocorrido ainda o fato gerador do tributo.

Somente a Constituição e a lei complementar, secundadas pela lei tributária do ente político (esta, porém, dentro dos limites de atuação, para não exorbitar de sua competência frente à Constituição e à lei complementar nacional), criam a obrigação e marcam o prazo para o cumprimento da obrigação tributária[49].

A norma hierárquica menor deve apenas disciplinar a ação administrativa das autoridades administrativo-fiscais, nunca criar obrigação *extra* ou *contra legem.*

Por isso, tornou-se ilegal e abusiva a Instrução Normativa nº 54/81, do então secretário da Receita Federal, que determinou aos importadores recolherem o ICM como condição do despacho aduaneiro, quando o fato gerador, em face de previsão legal, é a "entrada de mercadoria estrangeira importada no estabelecimento do importador, consignatário, comissário"[50].

O abuso de poder deve ser corrigido com o mandado de segurança, cujo embasamento será a ofensa direta à previsão legal, o cerceamento à livre iniciativa e ao livre exercício da

46. Samuel Monteiro, *Perícia Contábil e Fiscal*, 2ª ed., v. 1, pp. 119-121, *e Tributos*, pp. 412/414.
47. Samuel Monteiro, *Da Prova Pericial*, v.1, p. 227, nº 41, p. 229, nº 50 e p. 230, nº 52 *e Tributos*, pp. 546, nº 2, e 547.
48. TRF, AMS nº 105.820-RJ, 5ª T., DJU de 25.9.1986, p. 17.617.
49. CTN, arts. 113, § 1º, 114, 116, 144 c/c 142 e seu parágrafo único. CF, art. 150, I.
50. A LC nº 87/96 legalizou a cobrança do ICMS no ato do desembaraço aduaneiro das mercadorias ou ativo fixo importados (art. 12, IX, c/c art. 2º, § 1º, I).

atividade lícita, e, nomeadamente, em face da absoluta ilegalidade da exigência, que afronta diretamente o art. 37, *caput*, c/c o art. 150, I, da CF[51];

9º) Regime especial discriminatório. A autoridade fiscal ou administrativo-fiscal ou fazendária não pode impor regime especial, discriminatório ou unilateral ao contribuinte, sem previsão na lei complementar nacional, nem criar obrigações discriminatórias que atinjam o contribuinte, tolhendo sua atividade lícita, nomeadamente se o regime especial ou as obrigações não atingem toda uma classe ou categoria que se encontrem em situação equivalente (CF, art. 150, II).

O regime especial, a critério exclusivo ou unilateral da administração fazendária, quando discriminatório e gerador de obrigações fiscais humilhantes, e que colocam apenas alguns contribuintes sob suas normas, sem processo administrativo, sem contraditório pleno e amplo, é ilegal e abusivo e não pode ser tolerado, pois viola a isonomia, cerceia a livre iniciativa e tolhe o exercício da atividade lícita, ferindo os atributos do contribuinte por ele atingido[52].

Somente o contribuinte com antecedentes fiscais e criminais positivados em inquéritos policiais e em processos criminais, relativos a crimes fiscais, pode ser submetido a regime especial, e ainda assim, através de processo administrativo-fiscal próprio, onde lhe seja assegurada ampla defesa (caso do art. 33 e incisos, da Lei nº 9.430/96).

E o contribuinte assim atingido, pode ingressar em juízo, pleiteando a anulação do ato administrativo que o submeteu a tal regime especial.

Constituem formas abusivas de regime especial discriminatório:

a) obrigar o contribuinte ou o responsável tributário a colher visto em notas fiscais ou faturas por ele emitidas, obrigando-o a se dirigir ao posto fiscal constantemente;

b) obrigar o contribuinte a recolher o ICMS antecipadamente, sem previsão legal;

c) obrigar o contribuinte a levar o registro de entradas de mercadorias ao posto fiscal, para o visto nas notas relativas às mercadorias recebidas de outros Estados;

d) submeter o contribuinte à antecipação de imposto, sem que o fato gerador tenha se materializado ou ocorrido ainda; ou colocar fiscal permanente dentro da empresa;

10º) Apreensão desnecessária e abusiva de mercadorias nacionais, livros e documentos; ou sem lavratura de termo ou auto de apreensão, no ato e circunstanciado;

11º) Lavratura de auto de infração ou de notificação de lançamento, sem a prova documental da materialidade da ocorrência do fato gerador do tributo ou da contribuição;

12º) Imposição de multa confiscatória, baseada no valor das mercadorias, sem a prova material de fraude fiscal, sonegação, notas frias ou conluio, ou ainda, falsidade ideológica ou material, quando ocorrem meras faltas ou irregularidades fiscais, das quais não há qualquer indício de evidente má-fé ou dolo;

13º) Imposição de multa ou de outra sanção, não criadas por lei, mas placitadas em regulamentos, decretos, portarias, instruções ou ordens de serviços, com grave ofensa ao princípio da reserva legal (CF, arts. 5º, II, e 37, *caput*);

51. CF, arts. 5º, II e XIII, e 150, I. STF, RE nº 76.455-MG, 2ª T., RTJ 73/821.
52. CF, arts. 5º, II, XIII e LV, 150, II, e 170, *caput*. STF, RE nº 100.918-MG, 2ª T., RTJ 111/1.307-1.312 e RE nº 106.759-SP, 1ª T., RTJ 115/1.439-1.443.

14º) Simulação da ocorrência de fraude fiscal, sonegação fiscal ou conluio, para impor penalidade abusiva e excessiva, apreender mercadorias, bens, produtos, livros e documentos;

15º) Gravação eletrônica, escuta telefônica. Implantar, sem mandado judicial, sistema de gravação, de escuta ou de grampeamento eletrônico em escritórios de contabilidade, auditoria, advocacia fiscal. A finalidade é sempre ilícita: chantagear ou extorquir dinheiro do contribuinte relacionado com um dos escritórios de prestação de serviços. Uma prova nessas condições não tem eficácia, pela sua ilicitude (CF, art. 5º, LVI).

16º) Apreensão judicial de livros. A determinação pelo juiz da execução fiscal da apreensão de livros, documentos ou bens, desnecessariamente, ou sem motivação relevante, sem fundamentar a razão da medida brusca. Responde o juiz que determinou a apreensão;

17º) Remoção judicial de bens. A determinação pelo juiz competente de remoção de bens penhorados, sem qualquer motivação, sem qualquer fundamento, quando tal remoção vai causar prejuízo, dano ou lesão ao contribuinte ou ao terceiro garante. Responde o juiz que determinou a remoção;

18º) Interdição administrativa de estabelecimento. A interdição de estabelecimento comercial, industrial ou prestador de serviços, sem processo em contraditório, a pretexto de sonegação fiscal, de emissão de notas frias, de subfaturamento, de falsidade ideológica ou falsificação material em documentos ou em livros comerciais ou fiscais, de contrabando ou descaminho.

O ato abusivo cerceia a livre iniciativa, o livre exercício de atividade lícita e suprime o direito à livre concorrência (CF, arts. 5º, II e XIII, 170, *caput* e inciso IV). Responde quem ordena a interdição e quem a executa;

19º) Inscrição de crédito inexistente. A inscrição de crédito público que esteja caduco, prescrito, anistiado, pago, cancelado, remido, ou seja objeto de parcelamento deferido e que está sendo cumprido. Responde quem ordena e quem efetiva a inscrição do crédito nestas condições;

20º) Execução fiscal nula. O ajuizamento de execução fiscal nas condições do item retro. Responde quem firma a petição em juízo, exigindo a cobrança do crédito público nas condições do citado item;

21º) Penhora arbitrária. A penhora requerida e efetivada (bem como o arresto de bens) sobre bens particulares de pessoas físicas ou jurídicas:

a) que não são devedoras principais;

b) que não são co-responsáveis, nem responsáveis tributárias, por não haver prova por parte da Fazenda exeqüente de que elas se encontram numa das situações elencadas pela lei complementar nacional;

c) que não tenham qualquer vínculo com o fato gerador da obrigação que originou a execução fiscal;

d) que não sejam sucessoras, na forma da lei.

São agentes do delito todos os que tenham requerido a constrição judicial; que tenham determinado a prática de tais atos nas circunstâncias acima exemplificadas e quem as tenha efetivado.

Alcance. Objetivamente, poderá alcançar o procurador ou o advogado em juízo que requereu a medida, precipitadamente e com evidente abuso de poder, sem comprovar a materialidade dos pressupostos ou dos requisitos-condição estabelecidos pela lei comple-

mentar para a responsabilidade tributária; o juiz que, da mesma forma retro, determinar a penhora ou o arresto abusivo e ilegal; o oficial de justiça que efetivar a medida abusiva e arbitrária, cumprindo ordem manifestamente ilegal;

22º) Denúncia espontânea (fixação do valor). Negar a fixação do valor a ser depositado pelo contribuinte, pelo responsável tributário ou por terceiro, nos casos de denúncia espontânea prevista na lei; ou fixá-los em montante arbitrário, que torne impossível seu depósito, frustrando assim o exercício do direito assegurado por lei;

23º) Desconsideração da pessoa jurídica. Aplicar a *desconsideração da pessoa jurídica* e penhorar bens particulares de sócios ou acionistas, sem antes comprovar e demonstrar documental e pericialmente as circunstâncias que materializam a fraude fiscal e o prejuízo daí decorrente para a Fazenda exeqüente. A hipótese se assemelha ao próprio confisco tributário (CF, art. 150, I, c/c o art. 150, IV);

24º) Denúncia espontânea (pedido recusado). Recusar implícita ou explicitamente; ou protelar, procrastinar, postergar:

a) o recebimento do pedido de denúncia espontânea, acompanhada do depósito da quantia devida, atualizado monetariamente até a data do depósito e com todos os consectários legais, na forma da legislação em vigor;

b) a expedição da guia para que o contribuinte deposite o valor arbitrado razoavelmente pela repartição, nos casos em que o montante devido não é conhecido;

25º) Cobrança abusiva de tributos. Cobrar imposto de importação, IPI e direitos aduaneiros sobre faltas de mercadorias, vindas do exterior, na data do seu desembaraço, nos casos em que os produtos e demais bens estejam protegidos com alíquota zero, livre de tarifa, isentos ou não tributados;

26º) Cobrança indevida de tributos. Cobrar, nos casos acima, tributos e direitos aduaneiros sobre mercadorias comprovadamente em trânsito e que se destinem a outro país;

27º) Cobrança antecipada de ICMS. Cobrar ICMS sobre mercadorias vindas do exterior, quando isentas, não tributadas.

Concurso de crimes. Nos casos dos itens 25º, 26º e 27º ocorre o concurso formal com o delito de excesso de exação (Lei nº 8.137/90, art. 20);

28º) Denúncia abusiva. O membro do Ministério Público pode ser responsabilizado, funcional e penalmente, quando assinar denúncia abusiva, infundada, dolosa e inepta, seja por mero capricho, por ódio, vingança ou perseguição, e sem provas idôneas, cabais e irrefutáveis, que comprovem a materialidade dos crimes fiscais e de sua autoria e co-autoria.

A esse tipo de denúncia denomina-se abuso do poder de denunciar ou simplesmente denúncia abusiva, que é um desvio de poder motivado pelo desvio de finalidade, todos formando o evidente abuso de poder.

Processada a denúncia abusiva, o seu arquivamento, por despacho fundamentado do juiz ou do relator no tribunal; a manutenção do arquivamento pelo tribunal competente ou pelo Procurador-Geral da Justiça ou da República, conforme a competência; ou ainda, o *habeas corpus ou* recurso em *habeas corpus* (RHC) mandando trancar a denúncia abusiva, ou, finalmente, o trânsito em julgado da sentença ou do acórdão que absolveu o denunciado, darão início ao processo a que se refere a lei do abuso de autoridade, o qual independe de representação da vítima, por se tratar de crime de ação penal pública incondicionada (Lei nº 5.249/67).

Todavia, a ação de responsabilidade civil pode ser intentada logo após um dos atos que desautorizaram em caráter definitivo a denúncia abusiva, e a ação será contra o membro do Ministério Público que firmou a denúncia[53], podendo, todavia, dada a hipossuficiência do mesmo para responder pelos danos morais e patrimoniais sofridos pela vítima, englobar a responsabilidade objetiva da Fazenda à qual pertença o autor da denúncia abusiva (CF, art. 37, § 6º).

Finalmente, para concluir o tema da denúncia abusiva, podemos afirmar que sendo dever de ofício e obrigação natural do membro do Ministério Público de analisar, sopesar, verificar e estudar com toda cautela e prudência a materialidade, a autoria e eventuais co-autorias antes de oferecer denúncia contra o hipossuficiente, pequeno comerciante, pequeno industrial ou pequeno prestador de serviços, confrontando fatos, circunstâncias e as provas cabais da autoria, materialidade e eventual co-autoria, não se justifica em hipótese alguma que o Procurador de Justiça, Procurador da República ou Promotor de Justiça, possa, açodadamente, formular denúncia inepta. Daí porque, toda denúncia considerada inepta caracteriza por si só a denúncia abusiva ou o abuso do poder de denunciar.

E, se o relator no tribunal ou o magistrado singular recebem a denúncia inepta, tornam-se co-autores do delito de abuso de autoridade, na modalidade de abuso de poder, porque está em jogo a garantia constitucional da liberdade, do direito de locomoção, que não pode sequer ser ameaçado através de uma denúncia inconseqüente, precipitada e arbitrária.

E da denúncia inepta se origina um grave dano moral à vítima humilhada e vilipendiada com o ato abusivo de quem tem o dever natural de agir estritamente dentro de todos os pressupostos e sem violentar as garantias que a Constituição põe ao alcance de todos, mesmo dos mais fracos, dos humildes e dos hipossuficientes, os quais são sempre as vítimas do abuso do poder de denunciar.

Rui Barbosa, ao comentar a Constituição de 1891, lamentava que a lei do abuso de autoridade somente era aplicada contra as autoridades policiais, não obstante as demais autoridades que praticassem abuso ou desvio de poder não tivessem imunidade em relação ao delito.

Hoje, não mais se tolera que o autor da denúncia abusiva permaneça impune, à sombra e ao abrigo da corporação à qual não deveria pertencer, se tivesse sido bem selecionado no concurso, com banca examinadora de psiquiatria forense e psicologia;

29º) Arresto arbitrário. O arresto do telefone (linha) do advogado que defende o cliente devedor do fisco, sem que haja qualquer vínculo dele com a obrigação que está sendo executada. Respondem pelo delito de abuso de autoridade, na modalidade de abuso de poder, o procurador da Fazenda que requereu o arresto, o juiz que o determinou açodadamente e o oficial de justiça que executou a ordem ilegal e abusiva;

30º) Atentado ao exercício da profissão. Suspensão. Cancelamento de registro. A suspensão ou o cancelamento do registro do profissional habilitado no órgão fiscalizador de profissão regulamentada por lei, por falta ou atraso de pagamento de anuidade, mensalida-

53. STF, RHC nº 44.387-GB, 3ª T., RTJ 48/377-380 e RHC nº 56.534-SP, 2ª T., RTJ 90/43-48, precedentes citados neste: RHC nº 53.692, DJU de 31.10.1975 e RHC nº 48.283-GB, 1ª T., RTJ 57/389. Heleno Cláudio Fragoso, *Jurisprudência Criminal*, 2ª ed., 1º/203-204, nº 169.

de, taxas do poder de polícia ou emolumentos quaisquer, criados por lei do poder competente para tal em face da Constituição, constitui abuso de poder, que se alia ao excesso de poder e se soma ao desvio de finalidade e de poder, gerando, então, o delito de abuso de autoridade, na modalidade do *atentado ao exercício da profissão*, figura penal tipificada na alínea *j* do art. 3º da Lei nº 4.898/65, na redação que lhe deu a Lei nº 6 657/79.

A suspensão ou o cancelamento do registro feito sem o indispensável processo administrativo prévio, viola a garantia do art. 5º, LV, da CF.

O ato é abusivo e inconstitucional, porque:

a) a Constituição de 1988, em seu art. 5º, XIII, assegura o direito-garantia do livre exercício da profissão, segundo as normas de registro e fiscalização baixadas por lei federal;

b) a lei ordinária anterior à Constituição não pode cercear ou limitar o exercício, com a suspensão ou o cancelamento do registro, porque tal ato constitui exercício totalmente irregular do direito; e o ato praticado *a contrario sensu* do exercício regular gera o abuso de direito;

c) existindo previsão legal no sentido de que os créditos não prescritos das entidades fiscalizadoras de profissões sejam cobrados judicialmente, por execução fiscal, na Justiça Federal, o abuso de autoridade atinge o grau máximo de dolo, porque a lei federal deve ser bem conhecida da autarquia ou do órgão fiscalizador de profissão (Lei nº 6.206/75, art. 2º; CPC, art. 337, inteligência; Lei nº 6.830/80, arts. 1º e 2º, § 1º);

d) a Lei nº 6.206/75 alcança todo e qualquer órgão fiscalizador de profissão, ainda que o órgão não seja autarquia. A previsão do art. 2º não deixa margem a qualquer percalço ou desculpa.

Note-se que, se o cancelamento ou a suspensão for publicada na imprensa falada ou escrita, além do delito de abuso de autoridade, ocorre o de difamação, devendo ambos ser punidos como crimes autônomos, em processos distintos, em face dos ritos diferentes.

Respondem pelo delito o ordenador do ato de suspensão ou cancelamento do registro e quem executa a ordem manifestante ilegal.

Independente do processo relativo ao abuso de autoridade, cabe mandado de segurança com pedido e concessão de liminar, para que o prejudicado, comprovando documentalmente, de pronto, que está legalmente registrado no órgão fiscalizador, e apto ao exercício de sua profissão, e dela depende para sua subsistência, volte a exercê-la sem solução de continuidade, de imediato, cessando, pois, em relação ao impetrante, todo e qualquer efeito da suspensão e do cancelamento feitos sem processo administrativo prévio.

2.7. Responsabilidade penal. Agentes do delito

Nos casos retromencionados, respondem pelo delito de abuso de autoridade, na modalidade de abuso de poder ou de desvio de poder e de finalidade:

a) quem lavra o auto de infração;

b) quem firma a notificação do lançamento;

c) quem efetiva a apreensão abusiva;

d) quem exerce a fiscalização abusiva ou quem a determina;

e) quem impõe multa confiscatória e quem a confirma, após a defesa e o recurso na esfera administrativa;

f) quem ordena e quem exige o recolhimento antecipado ou sem fato gerador do tributo;

g) quem ordena e quem executa a medida abusiva, nos demais itens;

31º) Inscrever na dívida ativa, crédito público, sem antes apurar a sua certeza (*an debeatur*), a *contrario sensu* das normas cogentes do art. 39, § 1º, da Lei nº 4.320/64, na redação que lhe deu o Dec.-Lei nº 1.735/79.

2.8. Abuso do poder de denunciar

O delito, desde que provada a sua materialidade e autoria, em se tratando do abuso do poder de denunciar, não admite qualquer alegação contrária ao fato, porque sua existência se funda em:

1º) Conduta antifuncional, antijurídica e anti-social, que consiste em não se pautar por prudência, zelo e cautela, deixando de verificar e analisar todas as circunstâncias materiais dos fatos em consonância com as provas cabais deles, quanto à materialidade e autoria do delito a ser objeto da denúncia fundamentada e abalizada;

2º) Exercício totalmente irregular do direito e do *munus* que exerce, com inegável abuso de função e desvio de poder das normas exegéticas do art. 41 do Código de Processo Penal;

3º) Dolo genérico, consistente em fazer uma acusação formal, prevalecendo do cargo e do poder deste emanado, de forma precipitada, inconseqüente e irresponsável, levando ao banco dos réus uma pessoa para a qual não tem convicção, nem certeza fundadas em circunstâncias materiais devidamente apuradas em contraditório pleno, e provadas documental ou pericialmente; este dolo pode ser demonstrado com a acusação feita:

a) sem provar a participação concreta, consciente e material do acusado no delito;

b) sem produzir provas na instrução criminal;

c) transferindo integralmente para o denunciado a prova de que ele é inocente, com total inversão processual;

d) sem demonstrar a época do delito e sem verificar que o acusado ainda não fazia parte da firma ou sociedade, instituição ou entidade (no caso dos crimes fiscais societários);

e) sem examinar as funções e as atividades efetivamente exercidas, individualmente, pelos sócios de uma pessoa jurídica, dirigentes, administradores, diretores, membros do conselho fiscal, membros do conselho de administração, sócios-gerentes etc., e assim, sem provar a participação dolosa de cada um nos crimes societários fiscais;

4º) Mesmo competindo ao Ministério Público a *persecutio criminis*, não estão os seus membros obrigados a oferecer denúncia em qualquer hipótese, senão quando há nas peças de informação (provas cabais) elementos indicadores de ofensa à lei penal, com o preenchimento de todos os elementos do tipo (STF, RE. Crim. nº 94.838-PR, 1ª T., RTJ 102/801).

É importante que não se esqueçam as lições da História contemporânea, quando dois denunciadores deixaram seus nomes gravados no sangue de centenas de vítimas inocentes, inclusive menores de quinze anos, cujo único pecado era ser filho de pais nobres ou perseguidos politicamente:

a) Antoine Quentin Forquier Tinville, o famigerado promotor público da Revolução Francesa, que levou à guilhotina mais de 1.800 pessoas, incluídas aí crianças de dois a quinze anos;

b) Anton Freissler, o promotor de Hitler, que não se limitava a acusar, mesmo quando não tinha provas cabais, mas sempre pedia a pena capital, como dever de Estado, e que morreu sustentando uma dessas acusações infundadas, durante um bombardeio na II Guerra Mundial.

E entre nós, não se pode esquecer o *leading case* dos irmãos Naves, que cumpriram 25 anos de prisão (Araguari, Minas Gerais), em virtude de uma denúncia inepta, abusiva e sem provar a participação deles em crime de homicídio, que só foi esclarecido quando o verdadeiro assassino apareceu, vinte e cinco anos depois !...

2.9. Casos de denúncia abusiva e inepta

Caracterizam denúncia abusiva e inepta, dentre outros, os seguintes casos:

1º) Quando a denúncia é formulada contra pessoa que ocasionalmente presenciou a venda de coisa que não sabia ser produto de roubo ou furto (STF, RHC nº 48.664-MG, 1ª T., RTJ 57/498);

2º) Quando a denúncia acusa a pessoa por crime culposo, se só existe na modalidade dolosa (STF, RHC nº 52.270-SP, 2ª T., RTJ 70/668);

3º) Quando a denúncia narra imprecisamente, de forma deficiente, sem certeza, formulando uma acusação, que torna difícil o direito de defesa (STF, RHC nº 57.023-RO, 2ª T., RTJ 92/627);

4º) Quando a denúncia se funda em meras conjecturas, dissociadas da prova indiciária, já apurada (STF, RHC nº 56.120-RS, 1ª T., RTJ 94/101);

5º) Quando imputa ao réu o delito do art. 304 do Código Penal, sem qualquer convicção da existência do dolo indispensável à modalidade de delito (STF, RHC nº 56.120-RS, 1ª T., RTJ 94/101);

6º) Quando não destaca com precisão e certeza a participação de cada um dos co-réus (STF, RHC nº 58.125-BA, 1ª T., RTJ 96/605);

7º) Quando não descreve a conduta dos denunciados e vulnera a garantia constitucional da plena defesa (STF, RHC nº 60.929-RJ, 2ª T., RTJ 106/154);

8º) Quando imputa aos acusados crimes de injúria, calúnia e difamação, sem a exposição dos fatos com todas as suas circunstâncias e sem demonstrar com certeza e convicção qual a participação de cada um dos acusados, dificultando assim a plena defesa e impossibilitando a exceção da verdade (STF, RHC nº 61.974-BA, 1ª T., RTJ 112/1.054);

9º) Quando não descreve fato criminoso em relação ao médico denunciado por omissão de socorro (STF, RHC nº 66.118-MG, 2ª T., RTJ 125/1.097);

10º) Quando se funda em imputações vagas, das quais não se extrai a narração dos fatos com todas as suas circunstâncias, importando em cerceamento de defesa do acusado (STF, RHC nº 61.208-RJ, 1ª T., RTJ 110/107);

11º) Quando a denúncia narra conduta atípica sob a ótica do concurso de agentes, porque o ter conhecimento prévio de crimes, e se omitir na prática de atos tendentes a impedir o resultado, não configura qualquer das formas de co-participação mencionadas no art. 29 do Código Penal, depois da Lei nº 7.209/84 (STF, RHC nº 63.406-PE, 2ª T., RTJ 116/149);

12º) Quando a denúncia é totalmente omissa no referente à participação do paciente, configurando-se com isso inquestionável prejuízo para a defesa (STF, RHC nº 63.849-SP, 2ª T., RTJ 118/527);

13º) Quando se fundar em inquérito policial ou processo administrativo-fiscal, tributário, previdenciário ou de contribuições sociais, onde não se tenha assegurado em toda a sua plenitude o contraditório aos acusados, declarantes ou indiciados (CF, art. 5º, LV);

14º) Quando se fundar em laudo único oficial, depois de 5.10.1988, onde não tendo funcionado assistente técnico indicado pelos indiciados, foi quebrado o contraditório pleno (CF, art. 52, LV), ou foram indeferidos os quesitos do acusado;

15º) Quando se fundar em mera suposição, sem respaldo em nenhum elemento de convicção (TFR, Rec. Crim. nº 1.345-SC, 1ª T., DJU de 14.11.1988, p. 29.447);

16º) Quando imputa dois crimes ao acusado (apropriação indébita e estelionato) e narra apenas um deles, de forma precária, e quanto ao outro, cita somente o artigo do Código Penal, violando o art. 41 do Código de Processo Penal (STF, RHC nº 66.917-CE, 2ª T., DJU de 10.3.1989, p. 3.013);

17º) Quando, em se tratando de crimes imputados aos sócios, a denúncia não descreve a conduta e a participação de cada um, porque embora integrados à diretoria, possuem funções desvinculadas das atribuições que possam dizer com os ilícitos da denúncia. Violação do art. 41 do Código de Processo Penal (STF, RHC nº 67.034-SP, 2ª T., DJU de 7.4.1989, p. 4.909). É o caso típico, por excelência, dos delitos de apropriação indébita e sonegação fiscal, que em regra não devem ser carregados aos dirigentes técnicos que não cuidam, nem exerçam direção ou gerência administrativa ou financeira;

18º) Quando ficou provado que o paciente ingressou de fato e de direito na sociedade, depois da ocorrência do delito praticado pelos demais sócios ou dirigentes (TFR, RHC nº 7.682-RS, 3ª T., DJU de 10.4.1989, p. 5.065);

19º) Quando o Ministério Público denuncia e não requer nenhuma prova, não cabendo ao acusado provar que é inocente, porém ao Ministério Público comprovar a imputação feita na denúncia (TFR, A. Crim. nº 8.165-SP, 2ª T., DJU de 30.6.1988, p. 16.617);

20º) Quando o Ministério Público inclui na denúncia (em aditamento, antes da sentença) qualquer pessoa física, mediante declaração pura e simples de que constava que "o óleo subtraído fora transportado, em parte para determinada cidade, pelo agora incluído na denúncia, juntamente com a colaboração de outro, sem precisar e sem provar as razões materiais do consta ou constava", sem deduzir no aditamento nenhuma razão fundamentada que provasse as circunstâncias materiais e a co-participação do novo denunciado, sem precisar o *modus operandi* do transporte, a data concreta e provada de sua ocorrência, sem precisar que o novo denunciado sabia que o óleo transportado era produto de roubo ou furto; restando assim uma denúncia omissa e por conseguinte inepta, frente aos pressupostos e requisitos da previsão legal do art. 41 do Código de Processo Penal. Foi deferida a ordem de *habeas corpus* pelo Supremo Tribunal Federal (RHC nº 65.935-SP, 2ª T., RTJ 126/981);

21º) Quando a denúncia do Ministério Público, no caso de crime de apropriação indébita de tributos e contribuições, não comprovar documental e pericialmente, através de investigação contábil de profundidade, a ser feita no inquérito policial por contador habilitado, com a assistência técnica de contadores dos acusados (CF, art. 5º, LV), que os acusados receberam o numerário, real e concretamente, em qualquer das modalidades de seu

ingresso na firma ou sociedade. Sem a prova material e cabal do recebimento efetivo, da responsabilidade pessoal de cada um, a denúncia se ressentirá de uma condição elementar: ninguém pode ser acusado de se apropriar de bem alheio recebido de terceiro, sem que antes se prove que o acusado recebeu o bem do terceiro e o reteve injusta e ilegalmente, com a vontade de tornar seu o que pertence a terceiro, em face de posse, decorrente de obrigação de cobrar e recolher aos cofres públicos.

Aliás, é deveras lamentável que acórdãos tenham afirmado imaturamente e açodadamente, que o simples decurso de prazo marcado na lei tributária para o recolhimento do tributo ou da contribuição cobrados, descontados ou retidos na fonte, caracteriza o delito de apropriação indébita. Assim o afirmaram o art. 2º do Decreto-lei nº 326/67, e o art. 8º, parágrafo único, do Decreto-lei nº 1.736/79. Errados. Sem que se prove a materialidade do recebimento, do efetivo ingresso do numerário na firma (caso do IPI, do ICMS cobrado nas contas de energia, de telecomunicações, nas notas pelos industriais, colocados pela lei como fontes do imposto que seria devido pelo varejista), não se pode falar em apropriação indébita. Como ficaria uma denúncia açodada, que imputasse a sócios, sócios-gerentes ou diretores de sociedade o delito de apropriação indébita de imposto, e os acusados provassem, mediante perícia contábil, que a nota fiscal ou a nota-fatura constante da acusação não fora recebida pela firma ou pela sociedade, porque o comprador faliu, restou em paradeiro desconhecido, fugiu do país?

Nunca é demais lembrar que não compete ao acusado provar que é inocente; mas, tal ônus é de quem acusa, porque longe vão os séculos em que os zelosos monges dominicanos, a serviço de famigerados papas, ditavam acusações, *instruíam* os processos e julgavam para condenar sem contraditório e amealhar a riqueza das vítimas da Inquisição. Ver Capítulo I, onde o tema foi estudado exaustivamente.

2.10. Co-autoria

O juiz que se limita a receber, como um autômato, qualquer denúncia, inepta e abusiva, mandando processar qualquer pessoa, sem se dar ao trabalho de analisar todas as circunstâncias materiais constantes do inquérito policial, em confronto com as provas colhidas ou com os elementos constantes da denúncia, responde também pelo excesso de poder.

2.11. Responsabilidade civil do Estado

O Estado responde civilmente pelos atos danosos (mesmo em se tratando tão-somente de danos morais puros, decorrentes do abuso do poder de denunciar ou abuso de função, quando o inocente tem seu nome enxovalhado pela denúncia abusiva, infundada e inepta) cometidos pelos membros do Ministério Público, os quais não são integrantes do Poder Judiciário (CF, art. 92); quando tais servidores do Poder Executivo, no exercício de suas funções, exerçam o seu *munus* irregular e abusivamente, causando danos a particulares (José Cretella Júnior, *Tratado de Direito Administrativo*, Rio, Forense, 1970, VIII/269, nº 200; *O Estado e a obrigação de indenizar*, São Paulo, Saraiva, 1980, p. 303, nº 209;

Juary C. Silva, *A Responsabilidade do Estado por Atos Judiciários e Legislativos*, São Paulo, Saraiva, 1985, pp. 183/184, nº 68 e pp. 196/197, nº 75; STF, RE nº 75.280-GB, 2ª T., RTJ 65/562; RE nº 93.880-RJ, 2ª T., RTJ 100/1.352; CF, arts. 5º, X, e 37, § 6º).

2.12. Abuso de poder. Incompetência do agente. Fiscal não-contador. Art. 4º, h, parte final, Lei nº 4.898/65

Caso típico e dos mais freqüentes, é o do fiscal de tributos ou contribuições, que embora não esteja legalmente habilitado no Conselho Regional de Contabilidade (CRC) que funciona nas capitais dos Estados e Distrito Federal, na categoria profissional de contador, realiza ele próprio auditoria contábil-fiscal, perícia contábil extrajudicial, e com base nos resultados, lavra autos de infração, notificações fiscais de lançamentos, exigindo tributos ou contribuições (STJ, REsp nº 115.566-ES, 2ª T., DJU-I de 15.9.1997, p. 44.341; REsp nºs 5.302/SP e 46.650/SP, 3ª T.; TFR, Ag. nº 53.660-SP).

Exercendo ilegalmente a profissão regulamentada de contador (Decreto-lei federal nº 9.295/46, arts. 10, 12, 25, *c*, e 26; STF, RTJ 75/524-529, 105/1.118, 99/77; LCP, art. 47), segue-se que tais fiscais são agentes incapazes, faltando-lhes a competência para a prática dos atos privativos dos profissionais legalmente habilitados, incidem no delito tipificado na parte final da alínea *h* do art. 4º da Lei federal nº 4.898/65, isto é, no abuso de poder, que é uma modalidade do crime de abuso de autoridade.

Cabe ao contribuinte obter regularmente a certidão comprobatória da inabilitação do fiscal, junto ao Conselho Regional de Contabilidade e representar criminalmente junto ao Ministério Público federal, em se tratando de tributos ou contribuições federais; estadual, no caso de tributos ou contribuições estaduais ou municipais, independentemente de argüir relevante e fundamentadamente, tanto na defesa e recursos administrativos, quanto em sede do processo penal já na defesa prévia e depois nas alegações finais, na apelação, nas razões desta etc., a nulidade dos atos praticados pelo fiscal inabilitado.

Ver na Introdução: “AGENTES DO FISCO”.

2.13. Abuso de poder. Habeas corpus impetrado pelo Ministério Público para prejudicar. Casos tipificados

São fórmulas que caracterizam o crime de abuso de autoridade, na modalidade tipificada na alínea *h* do art. 4º da Lei federal nº 4.898/65, de abuso de poder:

1ª) Policiais militares fardados ou policiais civis armados ostensivamente, que acompanham agentes da fiscalização, *sem ordem expressa de juiz*, adentram estabelecimentos ou residências e aí efetuam buscas e apreensões de mercadorias nacionais com cobertura fiscal, sem a lavratura do respectivo termo ou auto, quando tais atos são totalmente desnecessários;

2ª) As pessoas acima exemplificadas que, mesmo com ordem judicial, penetram em estabelecimento diverso do especificamente aludido na ordem judicial e aí praticam quaisquer dos atos acima exemplificados;

3ª) Policiais militares armados ostensivamente, que sem ordem expressa de juiz, acompanham oficiais de justiça, em mandados de busca e apreensão no juízo cível de fitas piratas, de plágios de obras, de máquinas e equipamentos, aparelhos, veículos ou outros bens móveis, de disquetes, de computadores, de dados etc.;

4ª) A apreensão de mercadorias nacionais, em lotes ou partidas, com cobertura de documentação fiscal idônea, a pretexto de transitarem desacompanhadas de documentação fiscal a elas pertinente;

5ª) A inversão do ônus da prova em juízo;

6ª) A inversão das provas nos autos, produzidas em benefício de A, mas consideradas na decisão, como favoráveis a B, parte adversa;

7ª) A desatenção total do julgador, em relação às relevantes razões de uma parte, ou em relação às provas produzidas nos autos, ocorrendo no primeiro caso, o alheamento total; e no segundo, o desprezo às provas lícitas admitidas pelo direito federal (CPC, arts. 283, 297, 332, 333 e 396), surgindo daí uma decisão totalmente aleatória e mesmo estranha à moldura fática e ao conjunto probatório aliado àquelas razões relevantes da parte, o que já foi condenado veementemente pelo Supremo Tribunal Federal (RTJ 72/306-310);

8ª) O *habeas corpus* impetrado pelo Ministério Público, com o nítido fim de prejudicar o réu, embora, dissimuladamente, faça crer que visa beneficiá-lo. Esta conduta abusiva e estranha do Ministério Público foi severamente condenada pelo Supremo Tribunal Federal (HC nº 72.046-3-SP, 1ª Turma, DJU-I de 9.6.1995, p. 17.232):

> "A legitimação do Ministério Público para requerer *habeas corpus* é um poder a ser utilizado segundo a destinação própria do instrumento processual, qual seja, a de garantir a liberdade de locomoção ilicitamente coarctada ou ameaçada: utilizar-se o Ministério Público de *habeas corpus* – ainda que em nome da melhor interpretação da lei – para alcançar objetivos potencialmente lesivos à liberdade do cidadão é caso típico de abuso de poder, com o qual não transige o Tribunal" (HC nº 69.430, 2ª T., JTJ-Lex 176/373 e RTJ 145/863 e HC nº 69.889, 1ª T., RTJ 147/233);

9ª) A execução provisória determinada pelo juiz-relator, sem que antes o exeqüente (que não tem qualquer outro crédito vencido, líquido e certo e exigível do mesmo executado) preste a caução em valor suficiente e equivalente ao do bem que vai ser penhorado e com a mesma liquidez (CPC, art. 588, I). Tal execução se refere a qualquer sentença apelada ou a qualquer acórdão de 2º grau (TJ, TRF, TA), contra o qual exista recurso pendente para o Supremo Tribunal Federal ou Superior Tribunal de Justiça (extraordinário, especial, agravos e embargos de declaração), mesmo sem efeito suspensivo (cf., ainda, CPC, art. 587, 2ª parte e LICC, art. 6º, § 3º). Falamos de feitos cíveis, fiscais, comerciais, na exegese do atual Código de Processo Civil;

10ª) Prorrogar concessões, autorizações, permissões, para a execução de serviços públicos, especialmente os de transportes coletivos de passageiros, de coleta de lixo, de limpeza pública, de saneamento básico etc., após 5.10.1988, sem a realização de anterior licitação, com o direito de participação de todas as empresas do ramo, o que constitui flagrante atentado aos princípios cogentes de ordem pública, que se subsumem dos arts. 30, V, 175, parágrafo único, c/c o arts. 1º, inciso IV, *in fine*, 170, *caput* e inciso IV, todos da Constituição Federal, sendo inconstitucionais os dispositivos das constituições estaduais ou

das leis orgânicas dos municípios que contenham normas concedendo as prorrogações ("respeitadas as concessões, autorizações ou permissões existentes na data da promulgação da Constituição ou da Lei Orgânica"... e semelhantes).

O Supremo Tribunal Federal, ao examinar a ADIn-Liminar nº 1.573-7-SC (DJU-I de 5.9.1997, p. 41.870), determinou a suspensão da eficácia da expressão "respeitadas as situações consolidadas", que fora acrescida pela Emenda Constitucional nº 10, de 18.6.1996, do Estado de Santa Catarina, sendo os efeitos da liminar *ex tunc* (Tribunal Pleno).

É pressuposto de direito, que ninguém o adquire contra as normas, regras e princípios constantes da Constituição Federal (STF, RTJ 114/237-245, Pleno). Aí o fundamento que faz incidir (10ª retro) o delito.

Curiosamente o art. 30 e, especialmente e seu § 2º, do ADCT da Constituição, do mesmo Estado, contém uma excrescência jurídica, equivalente à que estamos comentando.

Estes casos concretos demonstram que no Brasil ainda não vigora a democracia plena, pois nesta não se admitem feudos políticos, financeiros, econômicos...

As regras da nova ordem constitucional operam automaticamente, obrigando as leis anteriores a estarem conforme a Lei Maior, para que sejam recepcionadas de imediato; ou, se em colisão ou antinomia, elas ficam revogadas *ipso facto,* independente de proclamação ou declaração. Nenhuma lei menor (complementar, ordinária), pode ficar em confronto com a Constituição.

Confira, a propósito, Jorge Miranda, *Manual de Direito Constitucional*, II, 2ª ed., Coimbra, p. 243 e J. J. Canotilho, *Direito Constitucional*, Almedina, Coimbra, 1993, p. 1.109;

11ª) Identificar criminalmente a pessoa física que já é identificada civilmente, tem registro geral (RG) normal, não havendo qualquer dúvida sobre a autenticidade e legitimidade da sua cédula de identidade, que é confirmada por outros documentos idôneos e merecedores de fé pública, tais como, a certidão de nascimento, a certidão de casamento, o certificado de reservista, a carteira de identidade expedida por órgão fiscalizador de profissão regulamentada por lei federal (CF, art. 5º, XIII e 22, XVI. A ofensa no caso é direta e frontal ao art. 5º, LVIII).

Respondem pelo delito de abuso de poder quem determinou e quem executou a identificação.

2.14. Abuso de poder. Delegado de polícia. Detenção arbitrária

Incide nas penas do tipo albergado pela alínea *h* do art. 4º da Lei Federal nº 4.898/65, o delegado de polícia que, sem mandado judicial, e não se tratando de flagrante, determina a custódia de pessoa, em cela, para supostas averiguações, como suspeito de furto, resultando em posterior morte por enforcamento do detido, tudo fora das previsões constitucionais (STJ, Ag. nº 19.160-0-SP, DJU-I de 5.4.1993, p. 5.872).

Os delegados de polícia sempre foram as únicas vítimas da lei do abuso de autoridade, já que não se conhecem bandidos de colarinho branco ocupando cargos no Executivo e no Legislativo, punidos com base nessa lei, por mais gritantes e aberrantes que sejam os delitos de prepotência, de desvio de poder ou de finalidade, de abuso de poder que eles pratiquem contra o cidadão comum, inclusive via de seus agentes fiscais de rendas.

2.15. Abuso do poder de denunciar. Descrição lacônica e insuficiente do fato

É inepta e abusiva a denúncia que narra lacônica e insuficientemente (o que leva à inconseqüência e à irresponsabilidade de quem assim procede, frente à norma cogente de ordem pública do art. 41 do CPP) os fatos que lhe deram origem, com total abstração à previsão do direito federal acima especificado e ao princípio de que cabe ao acusador relatar, circunstanciadamente, os fatos que levem, à primeira vista, à convicção da seriedade e da segurança da acusação, sem transferir para o acusado o ônus de provar que é inocente ou mesmo provar, com álibi relevante, que não podia ter participado da ação ou da omissão de que é acusado, porque na data estava em outro lugar, permitindo, por outro lado, o exercício pleno, amplo e irrestrito da defesa, o que não acontecerá em prevalecendo o laconismo e a pobreza franciscana dos fatos (STJ, RHC nº 2.598-4-GO, 5ª T. DJU-I de 24.5.1993, p. 10.011).

2.16. Prisão do condenado revogada. Recurso do Ministério Público. Mandado de segurança do Ministério Público. Liminar no mandado convalidando a prisão. Constrangimento ilegal e abuso de poder

É abusiva a convalidação (como verdadeira nova decretação) da prisão preventiva (via da liminar em mandado de segurança que fora pedida para o fim de dar efeito suspensivo ao recurso em sentido estrito do Ministério Público), que fora decretada e revogada em face dos motivos relevantes apresentados pela defesa.

Tal convalidação, pelas vias oblíquas (em sede de pedido de liminar em mandado de segurança que tinha por finalidade primordial limitada a dar efeito suspensivo ao recurso que não tinha tal efeito), caracteriza constrangimento ilegal e dano moral puro, decorrente da verdadeira humilhação do custodiado que, acreditando na segurança jurídica e na seriedade de uma decisão judicial anterior, vem a verificar que a credibilidade fora abalada por tal decisão inusitada, precipitada e sem a necessária prudência e cautela, que devem nortear sempre as decisões judiciais, porque, como advertiu o professor Celso Agrícola Barbi (*Comentários ao CPC*, Forense, Rio, 8ª ed., 1993, p. 324): "O verdadeiro ideal do juiz não é apenas o de decidir, mas sim, o de decidir bem") (STJ, HC nº 1.723-6-SP, 6ª T., DJU-I de 7.6.1993, p. 11.273).

2.17. Autoria desconhecida. Denúncia inepta e abusiva

Se o laudo pericial concluir pela impossibilidade de verificar, ou de afirmar de maneira cabal quem são os autores da falsificação material, a denúncia não poderá sequer ser recebida, porque também não poderia ser feita pelo membro do Ministério Público[54].

54. STF, Inq. nº 142-RJ, Pleno, RTJ 111/1-3.

A denúncia oferecida nessas condições é absolutamente inepta, gerando o delito de abuso de autoridade para quem a subscrever e aprová-la, na modalidade de abuso do poder de denunciar.

2.18. Denúncia inepta. Abuso de poder. Habeas corpus. Crime impossível

O Supremo Tribunal Federal considerou inepta a denúncia feita pelo Ministério Público, sob a acusação de sonegação fiscal, contra pessoa física que não participava ao tempo do delito da pessoa jurídica onde ela ocorreu; ao mesmo tempo em que a denúncia abusiva, inepta e inconseqüente não descrevia a participação individual e a conduta do denunciado[55].

Tal denúncia não se estribara, como se depreende do acórdão, em um inquérito amplo, conclusivo, lastreado em prova pericial contábil idônea.

Observa-se também a total desídia e inconseqüência da denúncia, que não teve a cautela e a prudência de examinar os atos jurídicos da sociedade (contrato social, alterações contratuais ou estatutos), para verificar se na época do delito o denunciado fazia parte da firma ou da sociedade!...

2.19. Vários autores ou co-autores. Habeas corpus

Também é abusiva, por prevaricação e por quebra do princípio da indivisibilidade da ação penal, quando existem vários autores ou co-autores, estando provada a materialidade e a participação de várias pessoas no delito, e a denúncia deixa de apontar alguns ou algum, e conseqüentemente *escolhe* quem deva nela figurar.

Se todos, comprovadamente, em face das provas colhidas no inquérito policial, formaram ou participaram da *societas delinquentium,* todos estão no mesmo barco, e como tal não podem ser sumariamente excluídos da peça acusatória, porque nenhum membro do Ministério Público tem tal poder, que na hipótese representa usurpação dos poderes do juiz criminal. A função do Ministério Público, como braço forte do Estado-juiz, é exercer a *persecutio criminis* contra todos, cabendo ao juiz aplicar o *jus puniendi ou* excluir quem não teve a culpa provada.

Se dividida a ação penal, cabe *habeas corpus* para o trancamento da denúncia abusiva e inepta.

2.20. Denúncia nula. Ato inexistente. Habeas corpus

Se os crimes-meio (falsidade ideológica e falsificação material) e os crimes-fim (sonegação fiscal ou estelionato), ficando no meio termo o delito de uso de documento falso, são relativos a tributos ou a contribuições federais ou atingem rendas, serviços ou interesses da União ou de suas autarquias e empresas ou fundações públicas, a competência para pedir a

55. STF, RHC nº 56.534-SP, 2ª T., RTJ 90/43-48.

abertura de inquérito policial (perante a Polícia Federal: CF, art. 144, § 1º, I) ou para denunciar, é do Ministério Público federal, salvo disposição em contrário de lei federal, delegando poderes ao Ministério Público estadual, se tal delegação não contrariar a Constituição ou a lei complementar nacional.

Portanto, não existindo tal delegação ou em sendo ela manifestamente inconstitucional ou ilegal frente à lei complementar, segue-se que tanto o pedido de abertura do inquérito policial, quanto a realização deste pelas polícias judiciárias dos estados ou a denúncia feita pelo Ministério Público estadual, são atos inexistentes, por usurpação de função[56], acarretando, no plano jurídico-processual, sua nulidade absoluta, gerando direito ao *habeas corpus* para trancar o procedimento criminal e, no plano penal, caracterizado está o delito de abuso de autoridade, pela incompetência absoluta do membro do Ministério Público estadual, ainda que a denúncia seja subscrita ou visada pelo Procurador-Geral da Justiça do Estado (Lei nº 4.898/65, art. 4º, alínea *h*, parte final).

2.21. Abuso de poder e mandado de segurança

Caracterizado o abuso de poder, que deve ser demonstrado de forma clara, precisa e concisa (em que consistiu o eventual dano ocasionado com ele etc.) e, secundado por prova documental idônea, contemporânea e inequívoca do fato, cabe impetração de mandado de segurança contra o ato administrativo, fiscal, fazendário, previdenciário, de contribuições sociais, policial ou judicial, independentemente de pedido de reconsideração ou de agravo de instrumento (STF, MS nº 20.012-DF, Pleno, v.u., RTJ 73/732, inteligência e aplicação) ou, ainda, de interposição de qualquer recurso sem efeito suspensivo. Aplica-se aqui, *analogicamente* (CPC, art. 126 e LICC, arts. 4º e 5º), a decisão do Supremo Tribunal Federal no RE nº 107.687-GO (2ª Turma, RTJ 118/787-789).

A finalidade do mandado de segurança é anular o ato abusivo, arbitrário e ilegal, fazendo voltar o *status quo ante;* e, diante da relevância da impetração, e da urgência, cabe o deferimento de liminar *inaudita altera pars*, que não pode ser negada.

O abuso de poder deve ser reprimido e eliminado, porque é a forma mais sórdida da prepotência de quem ocupa, ainda que transitória ou provisoriamente, mesmo sem remuneração, cargo, função ou delegação de poder dada por autoridade competente.

2.22. Habeas corpus. Abuso do poder de denunciar

Cabe *habeas corpus* para trancar o inquérito policial e o processo penal, quando:

a) houver quebra da unidade da ação penal, com a escolha de quem deve ser denunciado, deixando-se *a cavaleiro* os mentores intelectuais, os controladores de capital da sociedade, os dirigentes, figurando na denúncia apenas míseros empregados ou prepostos, como *bodes expiatórios*;

56. STF, RHC nº 65.093-ES, 1ª T., DJU de 18.12.1987, p. 29.138.

b) o contraditório pleno, amplo e irrestrito for quebrado (*v.g.*, criação de obstáculo ao funcionamento do perito-contador, dos assistentes técnicos ou obstáculo à assistência permanente em todos os atos e diligências do inquérito ou do processo penal por advogado constituído pelos acusados; negativa do fornecimento de cópias autênticas de peças, fotos, documentos, relatórios e laudos, ao advogado);

c) a denúncia não for precedida de inquérito policial, este estribado em laudo do perito-contador ou tal denúncia for alheia às provas colhidas no inquérito policial (laudo pericial contábil, documentos, depoimentos, fotos etc.); ou forem indeferidos os quesitos dos acusados;

d) o juiz receber tal denúncia (letra *c* retro), o que implicará em decisão sem fundamentação.

O *habeas corpus* não impede a abertura de processo-crime contra os responsáveis pela denúncia inepta e abusiva e pelo seu recebimento, processo este que será perante o tribunal local (TJ ou TRF), por abuso de autoridade, na modalidade do abuso de poder.

2.23. Abuso do poder de legislar. Recolhimentos simultâneos. Descapitalizacão das empresas

Em vários governos federais, com destaque para os famigerados decretos-leis pós-1964, substituídos pelas suas primas-irmãs, as medidas provisórias, ocorreu um nítido abuso do poder de legislar, criando-se obrigações para a coletividade em geral, impondo-se ônus excessivos aos contribuintes (*v.g.*, como o de recolher todos os tributos e contribuições federais quase que num mesmo dia), e com isso descapitalizando perigosamente as empresas em geral, que após os recolhimentos ficam sem numerário para poder girar ou operar seus negócios. Uma sangria sem precedentes, acobertada pelo Congresso Nacional, que não limitou o uso das medidas provisórias.

Essa insensatez e irresponsabilidade governamental, complacentemente aceita e aprovada por um Congresso Nacional apático e insensível aos anseios de uma sociedade cansada, depauperada e às portas do descrédito total, tem como única razão de ser a incapacidade dos tecnocratas e aventureiros que, impossibilitados de só gastarem aquilo que arrecadam, se vêem às voltas com gigantescos déficits de caixa, provocados pelos aventureiros que há mais de 35 anos estão no comando da nação, transformada num imenso e irracional laboratório de experiências malsucedidas (planos, projetos, congelamentos, *et caterva...*), que impõem ao povo o sacrifício ao longo de tantos anos.

Sinecuras de todos os matizes são constantemente denunciadas pela imprensa. São alimentos importados que apodrecem; armazenagens feitas não por engenheiros agrônomos, mas por leigos, com proteção política; rodovias do aço, estradas do café etc.

E isso acarretando sangria no tesouro nacional, sem que os responsáveis os indenizem; vão obrigar a elaboração de medidas quase confiscatórias, como a exemplificada dos recolhimentos simultâneos de tributos e contribuições federais, em decorrência de medidas provisórias feitas e remendadas a toda hora, num festival de insanidade e de aventuras quixotescas.

Há um risco social. Se um dia o povo se cansar de ver tantos abusos enfeixados nas mãos de uma minoria de incompetentes e aventureiros, aí poderá ser tarde demais para que a razão, o bom senso e a lógica funcionem.

Se o critério aleatório e empírico de tabelar o que não pesa muito na inflação (*v.g.*, cartas, telegramas, pequenas encomendas postais); e, simultaneamente, deixar a critério exclusivo das companhias de saneamento básico ou entes estatais que exploram tais serviços nos estados ou nos municípios cobrarem aquilo que quiserem (mas cujos preços compõem os custos das indústrias que utilizam muita água e vão aumentar o índice de inflação), sem qualquer relação com o custo do serviço dividido pela metragem cúbica do fornecimento de água e da captação dos esgotos e efluentes industriais, como comprovamos materialmente com os atos ministeriais, não encontrando nenhum respaldo na lógica mais primária ou elementar, nem muito menos na razão ou no bom senso, a única conclusão a que se pode sensatamente chegar é que a liberação do preço dos serviços de saneamento básico explorado majoritariamente por entes estatais, quer vinculados ao município, quer aos estados, tem como justificativa o conchavo político em detrimento da sociedade, porque paga aquilo que aleatoriamente os exploradores do saneamento básico cobram; e em prejuízo da nação, porque não se combate a inflação com semelhante política econômica, que mascara a sua verdadeira finalidade.

Por que acontece isso?, perguntará o leitor.

Acontece porque:

a) temos um Congresso Nacional onde pululam o nepotismo, o apadrinhamento: há parlamentares que empregam, às custas dos cofres públicos, quatro ou mais parentes ou protegidos, sem concurso, para nada fazerem;

b) o mesmo Congresso apático não tem condições de fiscalizar os atos do poder central, para evitar ou processar os responsáveis;

c) no Brasil, raríssimas pessoas lêem os diários oficiais, onde se publicam as maravilhosas portarias ministeriais.

E enquanto se golpeia o povo, o Poder Judiciário vai ficando na dependência das verbas minguadas que o Executivo lhes transfere, mais como uma dádiva do que como dever, a fim de evitar a independência e autonomia do Poder Judiciário.

Não há dinheiro para os tribunais federais; nem nos estados para o Tribunal de Justiça, mas bandos ou quadrilhas saqueiam o FGTS e o INSS, em plena época de *austeridade*, impunemente; enquanto com o produto do ICMS fazem-se obras faraônicas e se assumem contratos lesivos, a preços escorchantes.

Teria Harold Robbins tido alguma premonição cabalística em relação ao Brasil, quando escreveu sua clássica obra *O Mundo dos Aventureiros*, levada inclusive ao cinema?

Os atos abusivos quanto à edição de medidas provisórias transformadas em lei pelo Congresso Nacional e a aprovação das leis sancionadas ou promulgadas pelo seu presidente (veto integral derrubado pelo Congresso), implicam em responsabilidade civil e penal dos parlamentares que aprovaram as leis, de quem as sancionou e de quem as promulgou.

Num país sério, a lei imoral (que concede perdão ao contrabandista, ao sonegador, facilita o estelionato no caso dos *incentivos fiscais*; perdoa quem se apropria indevidamente de impostos e contribuições que cobrou na nota ou desconta de terceiros), acarretaria a indisponibilidade de bens dos responsáveis, sua execração pública e proibição de ocuparem qualquer cargo eletivo futuro, independente da perda do mandato que ocupasse e em função dele incidisse no abuso de poder de legislar, causando danos morais à nação e financeiros ao tesouro público.

2.24. Abuso de poder. Desvio de finalidade. Entendimento jurisprudencial

E cabível o mandado de segurança contra abuso de poder, isto é, contra o ato abusivo praticado por autoridade.

Em que consiste o abuso de poder?

O ministro do extinto Tribunal Federal de Recursos e desembargador aposentado do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, Adhemar Raymundo, definiu com precisão o que se deve entender por abuso de poder no serviço público em geral: "Há abuso de poder, quando a autoridade usa de um poder discricionário para um fim estranho à intenção do legislador" (AMS nº 98.031-RJ, DJU-I de 19.10.1984, p. 17.492).

Da definição do ministro verifica-se, logo de saída, que no abuso de poder, como no abuso de autoridade, há sempre um desvio de finalidade, através do excesso de poder, para atingir fins nem sempre lícitos, movido por capricho de opinião, interesse econômico ou político, ódio, perseguição ou intriga.

Na prática, o abuso de poder se traduz numa prepotência da autoridade ou do agente a seu serviço ou do órgão público, o que pode ocorrer com a obediência pelo servidor de menor hierarquia, em praticar ato baseado em ordem manifestamente ilegal do superior. Ambos responderão administrativa, civil e penalmente, porque a ordem manifestamente ilegal não dá foro de legalidade ou de inocência, e nem desonera das conseqüências quem a cumpre.

É o ato da autoridade, comparado ao absolutismo de um pequeno ditador que, afastando-se do caminho correto da lei e da Constituição, desvia a *mens legis* e faz uso contrário do poder, levado pelo subjetivismo a serviço de terceiros interesses, transformando a lei ou a Constituição em letra morta, causando lesão moral ou patrimonial a terceiros e fugindo de qualquer racionalidade ou de qualquer legalidade.

O que era discricionário no interesse exclusivo da coletividade e do bem público transforma-se em arbítrio pela autoridade ou seu agente, travestido de pequeno ditador. O abuso de poder tem, como conseqüência direta e imediata, um rompimento do equilíbrio jurídico, da igualdade e dos atributos do sujeito atingido, afetando o próprio direito. Daí ter outro ministro do Tribunal Federal de Recursos, Jesus Costa Lima, traçado o perfil do abuso de poder e o inevitável desequilíbrio jurídico que daí advém: "O equilíbrio da ordem jurídica se rompe quando, a pretexto de cumprir a lei, a autoridade age abusivamente" (AMS nº 95.929-SP, DJU-I de 24.3.1983, p. 3.318).

É o que sói acontecer nas fiscalizações movidas por vingança (orientadas ou dirigidas por ex-empregados do contribuinte), por critérios políticos ou sob a orientação de grupos econômicos concorrentes; ou nas apreensões ilegais de documentos, de livros, de mercadorias e produtos, com o fim ilícito de extorquir dinheiro da empresa, mediante ameaça de multas pesadas, processo-crime por sonegação fiscal, contrabando, descaminho etc. Apreensões essas que não tendo motivação ou sendo inexistentes, inidôneas ou irreais, além de ferirem a Súmula 323 do STF, são atos administrativos nulos (CF, art. 150, II e IV c/c art. 37, *caput*). Cf. ainda: STF, RTJ 79/478-490.

Não se nega que, se há infração fiscal, que se apreenda um espécime para materializar aquela. Todavia, em se tratando de prova material de crime consumado ou tentado, a apreensão se fará de todos os espécimes que constituem a prova do delito, mas, sempre precedi-

da de termo ou auto de apreensão individualizado, à ordem do juiz ou tribunal competente (CF, art. 5º, LIV, LV, LVII e XLVI, *b*).

2.25. Casos tipificados de abuso de poder

Há abuso de poder:

a) nas apreensões imotivadas de veículos, mercadorias, produtos, bens, matérias-primas, todos nacionais, para forçar (implicitamente) o contribuinte ou o responsável tributário a pagar multas, impostos etc.;

b) nas apreensões sem termo ou auto de apreensão, que individualize e identifique tudo o que foi objeto da apreensão, em presença de testemunhas idôneas e cuja lavratura seja no ato e no local da apreensão, *sempre motivada*;

c) nas apreensões de todo um lote de mercadorias, produtos ou bens, quando apenas alguns estavam irregulares ou a apreensão de alguns espécimes bastava para materializar a infração fiscal. O dano daí advindo deve ser suportado pelo ente político (Fazenda Pública a quem pertença o apreensor), facultada a ação regressiva ou a denunciação à lide, para ressarcimento nos autos;

d) nas exigências fiscais que, baseadas em lei nova, violem o direito adquirido do contribuinte já consumado sob a égide da lei fiscal anterior, da previsão expressa da Constituição ou da lei complementar nacional. Caso típico da exigência da correção monetária oriunda de decreto-lei ou lei, posteriores ao encerramento dos balanços e demonstrações contábeis de resultado;

e) no bloqueio de contas ou depósitos bancários determinados por autoridades administrativo-fiscais; ou seqüestro judicial, fora dos casos de confisco previstos na Constituição, em razão da existência de dano ao erário público decorrente de crime funcional ou delitos comuns (contrabando, descaminho, sonegação fiscal e apropriação indébita), nomeadamente quando não exista o competente e indispensável processo com ampla defesa e contraditório pleno e após o trânsito em julgado da respectiva sentença onde se provou o dano ao erário público; ou, ainda, quando não se tratar de cumprimento de precatório contra a Fazenda Pública, cuja ordem cronológica estabelecida pelo tribunal tenha sido quebrada, com preterição do beneficiário.

2.26. Abuso de poder. Apreensão e venda de veículo ou mercadorias pela Fazenda Pública. Exercício arbitrário das próprias razões

Caracteriza nítido abuso de autoridade, na modalidade de abuso de poder, a apreensão administrativa, sem mandado judicial, de veículo pertencente a devedores por infração de trânsito e sua posterior venda ou utilização no serviço público, pois tais atos são incompatíveis com as normas jurídicas próprias e adequadas para a cobrança de créditos públicos, de que dispõe a Fazenda Pública (STJ, RSTJ 26/496-499).

O mesmo critério deve ser empregado quanto à apreensão e venda de mercadorias, para pagamento de ICMS, ou do veículo não transportador de contrabando ou de mercado-

rias em situação de descaminho (sendo relevante notar que os dois últimos delitos são de competência da Polícia Federal e da Justiça Federal).

2.27. Abuso do poder de denunciar. Denúncia inepta. Falsidade ideológica

Não contendo a denúncia, ainda que resumidamente, elementos que tipifiquem a conduta do indiciado, nem individualizando seu proceder, peca por inépcia a denúncia abusiva, determinando, assim, o trancamento da ação penal (STJ, RSTJ 24/415-419. Precedentes: STJ, RHC nº 518-PR, em 16.4.1990; STF, RHC nº 58.210, em 3.10.1980; RE nº 75.401-SP; RHC nº 61.974-BA, em 23.11.1984; HC nº 55.802-MT, em 4.9.1981).

2.28. Abuso de autoridade. Delito caracterizado. Autoridade fora do cargo

Comete o delito de abuso de autoridade o promotor de justiça ou outra autoridade (delegado de polícia, investigador etc.), que mesmo não estando no exercício do cargo (por motivo de férias, licença, disponibilidade, afastamento em virtude de sindicância ou inquérito etc.), exibe sua carteira funcional (que deveria – se boa-fé tivesse – ter devolvido à repartição onde servia) e invoca sua autoridade para obter algo, pressionar, coagir, intimidar, constranger alguém (prevalece o delito mais grave que é o abuso de autoridade) (STJ, AgRg nº 5.749-SP, 6ª T., DJU-I de 17.12.1990, p. 15.391).

2.29. Abuso do poder de denunciar

Uma denúncia que assaca contra pessoa humilde a autoria e a materialidade de fatos que sequer se prova a existência, enquanto a acusação chega ao cúmulo de incluir outros fatos já atingidos pela prescrição e, para completar o *quadro*, imputa também, vagamente, outros fatos, sem qualquer elemento mínimo de convicção. Tal denúncia, por absolutamente inepta, não pode prosperar (STJ, HC nº 1.541-0-DF, DJU-I de 1º.3.1993, p. 2.523).

Denúncia desse molde exige que a vítima, por si ou através de advogado, represente ao chefe do denunciante (Procurador-Geral da Justiça ou da República), para o imediato início da ação penal pública incondicionada, relativa a delito de abuso de autoridade, na modalidade de abuso de poder (alínea *h* do art. 4º da Lei nº 4.898/65, cujo processo obedece à Lei nº 5.249/67), independentemente da propositura de ação ordinária de perdas e danos morais contra o Estado ou contra a União, conforme se trate de promotor de justiça ou procurador de justiça, ou de procurador da república, respectivamente.

A denúncia é coisa seríssima, que deve ser o fruto de um trabalho jurídico-penal consciente, responsável, antes de ser formulada oficialmente, com a respectiva distribuição ao juiz competente para apreciá-la e recebê-la; originado da paciente e atenciosa análise dos fatos, de suas provas, que conduzam à convicção do próprio denunciante, já que não cabe ao acusado provar que é inocente, mas, inversamente, ao acusador é que cabe provar a culpa grave, o dolo do acusado, dando a motivação de seu convencimento. Se tem dúvidas sobre

fatos, sobre a própria autoria, ou mesmo, a materialidade não se encontra perfeitamente provada ou caracterizada, que determine à polícia judiciária abertura de inquérito policial para coleta de tudo que for necessário. O que não deve, nem pode, é denunciar qualquer um, que humilde, não tem quem por ele interceda, isto é, não tem influência política, nem o poder de traficar influência e assim, será mais uma vítima a ser custodiada, enquanto o bandido de colarinho branco, com poder de influência política, o que enriqueceu quando exercia função ou cargo público, na administração direta ou dirigia entidades da administração indireta (autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações públicas), não serão sequer denunciados, continuando a usufruir do dinheiro que amealharam através de concorrências fraudulentas, de *contas fantasmas*, de importações com fraude cambial ou em detrimento do similar nacional, de obras faraônicas, sem qualquer utilidade para a coletividade, mas que proporcionaram *generosos frutos*. É por isso que as cadeias, os presídios e as casas de custódia em geral, no Brasil, estão abarrotadas de detidos, de condenados... pobres, porque contra eles o peso e o rigor da lei é sempre posto em prática; e quanto ao ladrão de colarinho branco, até quando ficará ele impune e imune à lei?

2.30. Abuso de autoridade e de poder. Desvio de finalidade. Guias e Darfs originais. Repetição do indébito fiscal

Caracteriza exigência abusiva com incidência do tipo penal da alínea *h* do art. 4º da Lei nº 4.898/65, a determinação para que o autor de ação onde haja pedido de repetição do indébito fiscal ou previdenciário, junte aos autos as guias originais de recolhimento de tributos e contribuições em geral, ou os Darfs de recolhimento dos tributos e contribuições federais, se nos autos já se encontram cópias legíveis e autenticados por tabelião, que substituem os originais (CPC, art. 365, III), notando-se que tanto as guias quanto os Darfs, uma vez autenticados regularmente pelos bancos recebedores que o fazem por delegação do Ministério da Fazenda, dos municípios, do Distrito Federal e dos estados, passam a ser documentos públicos.

O desvio de finalidade e o abuso de poder se mostram mais evidentes se:

a) a citação da pessoa jurídica de direito público ainda não foi efetivada, regular e validamente;

b) não há sentença ou acórdãos transitados em julgado, pela procedência do pedido de repetição do indébito fiscal;

c) não se está ainda na fase de liquidação da sentença ou do acórdão (já transitados em julgado em favor do pedido da repetição do indébito), nem na fase da elaboração da *planilha* de cálculos pelo autor (CPC, art. 604), pelo contador do juízo, quando cabe a apresentação dos originais para mera e simples conferência e sua imediata devolução ao autor da ação, via do advogado.

O abuso se caracteriza porque:

a) a exigência é ilegal e totalmente desnecessária no caso das letras *a* e *b*, retro;

b) impõe ao autor do pedido o risco potencial de ter extraviados alguns ou todos os originais, podendo, nessa hipótese plausível, em face da miríade de processos, obrigar o autor a ter de pagar novamente aquilo que já recolhera espontaneamente, em face da perda,

do extravio ou do incêndio ou ato de força maior ou caso fortuito que impeça o autor do pedido de provar que já recolhera o tributo que se lhe está novamente sendo exigido, pela não apresentação imediata aos agentes do fisco dos originais juntados aos autos;

c) o desvio não é só de finalidade, mas do próprio poder, que se converte, *ipso facto,* em abuso do poder que se torna punível, porque não autorizado pela Constituição, nem por nenhuma lei sensata, lógica e racional, não sendo viável que o Poder Judiciário aja contra o mínimo de lógica e de razão; merece a repulsa do Ministério Público e do tribunal de 2º grau.

2.31. Abuso de autoridade. Denúncia inepta e abusiva. Sonegação fiscal de imposto de renda. Ministério Público estadual

Anula-se a denúncia feita por promotor de justiça (ou procurador de justiça), estadual, se um dos crimes se refere à sonegação fiscal do imposto de renda, que tem como vítima a União Federal e compete ao Ministério Público Federal exercer a denúncia.

Tal denúncia torna-se abusiva e inepta pela incompetência absoluta do agente, incidindo este no delito a que se refere a parte final da alínea *h* do art. 4º da Lei nº 4.898/65, sendo o *habeas corpus* o meio jurídico adequado, próprio e aconselhável, para obter a nulidade da denúncia, sem prejuízo de que outra (caso não tenha ocorrido a prescrição da sonegação fiscal, observada a Lei nº 8.137/90) seja oferecida pelo Ministério Público Federal (cf. STF, RHC nº 65.093-ES, 1ª T., RTJ 139/785).

2.32. Abuso de poder. Mercadorias e veículo em trânsito. Apreensão de mercadorias. Documentação fiscal regular

Constitui abuso de poder a apreensão por agentes da Polícia Federal, de mercadorias ou veículos em trânsito pelo Brasil, e que se destinam a outro país (o Paraguai), depois que a Receita Federal examinou e declarou, via de carimbos autênticos apostos na documentação fiscal, a regularidade e a legalidade da documentação e do trânsito dos bens.

O mesmo se aplica em relação às apreensões feitas pelos agentes fiscais dos estados, na hipótese concreta acima (STJ, RMS nº 1.748-5-SP, 3ª T., DJU-I de 22.11.1993, p. 24.964).

2.33. Abuso de autoridade. Habeas data requerido e recusado. Omissão do dever. Ato comissivo ou omissivo

Quando a Constituição criou a figura jurídica do *habeas data,* certamente que não teve em mente apenas o de prever mais um meio jurídico meramente figurativo, como um pretenso remédio para a consecução de um direito concreto pelos cidadãos, mas, isto sim, que esse remédio jurídico eficaz viesse a servir, na prática, para a obtenção de dados, elementos ou informações pessoais do requerente, quando a autoridade administrativa responsável, mesmo provocada pelo requerimento do interessado, não fornecesse de pronto (num prazo máximo de trinta dias corridos, contados do requerimento), a certidão ou os

elementos informativos pedidos sobre a situação pessoal do interessado (ou de terceiro, quando via de procurador com poderes expressos, específicos e especiais), pedido este que deve ser feito na repartição pública, órgão ou setor competente para o fornecimento da certidão ou dos elementos pedidos, via do indispensável requerimento instruído com todos os elementos identificatórios e os desejados.

Ocorrendo então a recusa ou a omissão no fornecimento, cabe ao prejudicado requerer judicialmente o *habeas data,* perante o juiz competente, que não pode se omitir, nem recusá-lo, em hipótese alguma, quando estiverem presentes:

a) a legitimidade do interessado;

b) o seu interesse;

c) a utilidade do *habeas data,* para forçar a repartição pública ou órgão, a fornecer os elementos pedidos.

A omissão, no caso, não será mero atraso por excesso ou acúmulo de serviço, mas, uma conduta dolosa que fere um dever de ofício, inerente à própria função do omisso (STF, RTJ 128/249), a qual só pode ser admitida como um ilegítimo e abusivo *direito de prejudicar.*

Em ambos os casos, a omissão (verificada após trinta dias do pedido), a recusa ou a imposição de condições tais que as tornem impossível de cumprimento pelo interessado, caracteriza o delito de abuso de autoridade, na modalidade de abuso de poder devendo, nessa hipótese, o interessado representar ao Ministério Público, Federal ou Estadual, conforme o caso, para início da ação pública incondicionada. Não se deve confundir a representação com o exercício do direito de queixa ou de representação do ofendido, a que se refere a parte especial do Código Penal, mas, como uma simples notícia *criminis,* para o início da ação penal obrigatória e inadiável.

Responsáveis penais, no caso, serão:

a) o chefe da repartição, órgão ou serviço, bem como os servidores diretamente relacionados com o fornecimento de certidões, informações ou resposta a consultas, *ex vi* do art. 176 e seu parágrafo único, do Decreto-lei federal nº 200, de 25.2.1967, que tem força de lei complementar nacional, contendo normas gerais que obrigam Estados, Distrito Federal e a União (CF, art. 24, § 1º) e os municípios (Lei nº 9.784/99, arts. 2º, 3º e 4º);

b) o juiz omisso ou que recusou o *habeas data* pedido (Loman, art. 35, inciso I; CF, art. 5º, II; CPC, art. 126, 1ª parte).

Faz-se necessária uma advertência. Quando a lei federal reguladora do delito de abuso de autoridade, em suas variadas modalidades, fala em *ato de autoridade,* não está restringindo-o apenas ao chamado ato comissivo, onde a autoridade pratica um ato, material, concreto, exteriorizado, que pode ser aferido fisicamente, mas, isto sim, está também se referindo ao chamado ato omissivo (isto é, um ato material que devia ter sido praticado na forma da lei e não o foi, em face da omissão dolosa da autoridade).

2.34. Abuso de autoridade. Homônimo. Denúncia dolosa. Erro de pessoa. Responsabilidade civil do Estado

Age com indesculpável desídia e imperdoável negligência e dolosa conduta, além da grave imprudência e incúria, a denúncia que, desatenta à verdadeira identificação do acusa-

do que é o responsável pelo delito, vai carregar a ação penal contra um homônimo, por não ter tido a prudência e a cautela de examinar com a máxima atenção os elementos identificatórios dos autos, os antecedentes e a eventual vida pregressa do real autor do delito, em comparação com a identificação do acusado, nomeadamente nos casos de nomes comuns que abundam por esses brasis afora, ou de pessoas com apenas dois nomes próprios (João Pedro, João Francisco), ou com um nome e apenas um sobrenome.

A moderna técnica de identificação física, através do DNA, permite segurança mais que razoável, para se positivar a verdadeira identidade do real delinqüente (o que já é feito nos países mais civilizados que o Brasil), evitando-se, com isso, que o homônimo inocente seja denunciado pelo ilustre filho de pai desconhecido, o *juízo de probabilidade*, quando a denúncia, inconseqüente, temerária e irresponsável transfere para o acusado o ônus moral, material e financeiro de provar que ele não é o culpado, invertendo-se, assim, vil e torpemente, os papéis do acusador para o acusado (inciso 5º, art. 20, do Dec.-Lei nº 88, de 20.12.1937).

É comum nas grandes cidades, onde a omissão do poder de polícia preventiva e repressiva, contumaz e permanente, faz com que o farsante consiga obter os documentos verdadeiros do inocente e pratica um ou mais delitos, continuando, porém, solto, mesmo quando já carrega em seus ombros condenações transitadas em julgado, com penas de até vinte anos ou mais. Se o farsante-delinqüente passa a vestir a identidade constante dos documentos obtidos pelo furto, pelo roubo, ou comprados de estelionatários ou dos autores do furto ou do roubo e assim vai cometendo uma gama de crimes, tornando-se incorrigível e merecendo o rigor das penalidades e medidas da lei, o que dizer então da denúncia que, displicentemente, sem o mínimo de bom senso, de cuidado e atenção, denuncia a esmo uma pessoa inocente, em lugar do homônimo culpado?

O dolo da denúncia se reveste, então, de um significado maior e com toda a intensidade, quando, após o interrogatório do inocente que está *ocupando o lugar* do verdadeiro culpado, homônimo seu ou de um farsante que usou os documentos do inocente para a prática de crimes via da falsa identidade, o denunciante ou quem o substituiu permanece firme em seu propósito e em sua insensibilidade de exigir a condenação a esmo, mesmo quando já existem elementos suficientes e idôneos para se aferir, com certeza, que o acusado que está no banco dos réus não é o verdadeiro responsável pelos delitos praticados por farsantes homônimos ou com o uso de documentos furtados, roubados ou comprados de estelionatários ou dos autores dos falados delitos.

A conduta do denunciante não pode ficar impune, o que lhe serviria de prêmio à própria torpeza e vilania. Deve, nesse caso, haver o mais completo repúdio não só dos seus pares, mas, pelo próprio juiz criminal onde a farsa está se desenrolando.

Nesta hipótese concreta, mesmo que o inocente acusado por homonímia ou pelo uso de documento falso seja absolvido, o dano moral decorrente do constrangimento (ilegal, abusivo e mesmo arbitrário), da humilhação sofrida já se consumaram e marcarão indelevelmente o inocente, acusado pela irresponsabilidade e pela inconseqüência da má ação dos servidores.

Nos casos de homonímia, a insanidade mental de todos que deviam conferir minuciosamente os elementos de identidade com a pessoa do acusado (idade, local de nascimento, digitais, foto etc.), chega ao cúmulo de tais pessoas se omitirem dolosamente sobre a conferência.

Para completar a deficiência mental, não constam nas cédulas de identidade, *propositadamente,* a altura e a cor do seu portador...

2.35. Fato gerador do tributo. Abuso. Ônus da prova. Fato gerador inexistente. Art. 20 da Lei nº 8.137/90

Constitui abuso de poder dos agentes do fisco, autoridades fazendárias, policiais ou judiciais, bem como do Ministério Público:

a) inverter o ônus da prova da efetiva ocorrência do fato gerador do tributo ou da contribuição, transferindo-o, abusivamente, para o contribuinte.

Nesta hipótese, sendo fato constitutivo do direito do fisco de lançar, de constituir o crédito público, exclusivo do interesse da Fazenda Pública, compete aos seus agentes, conseqüentemente, arcar com o ônus de provar a efetiva e concreta ocorrência do fato gerador, isto é, dos pressupostos fáticos ou das situações jurídicas terem ocorrido concretamente (arts. 114, 116, 142, 144 e parágrafo único do art. 142 do CTN), o que será demonstrado fazendo-se a junção do pressuposto abstrato criado pela lei tributária, com a materialização do mesmo pressuposto ou fato jurídico, agora real e concreto.

Caracteriza-se o desvio e o abuso de poder no momento em que, sem provar antes a materialidade da ocorrência do fato gerador, conforme previsão abstrata da lei, o agente do fisco lança, cria o crédito público e transfere o ônus da prova para o contribuinte defender-se (provando) que o fato não ocorreu; ou notifica-o do lançamento;

b) exigir tributo ou contribuição com fato gerador inexistente, porque a hipótese jurídica ou fática prevista abstratamente na lei tributária ou de contribuições não ocorreu, não se concretizou por completo, em todas as suas fases, ciclo ou etapas.

O momento da caracterização do delito é o mesmo da letra *a* precedente.

Em ambas as hipóteses, incide o tipo penal do art. 20 da Lei nº 8.137/90, bem como o tipo penal da alínea *h* do art. 4º da Lei nº 4.898/65, contra quem exigiu, manteve o lançamento, denunciou, recebeu a denúncia, condenou ou manteve a condenação, no caso dos crimes fiscais, oriundos dos procedimentos atrabiliários, enunciados nas letras supra.

2.36. Tributo ou contribuição indevidos. Fato gerador impossível. Abuso de poder

Constitui abuso de poder, independente da incidência do art. 20 da Lei nº 8.137/90 ("exigir tributo ou contribuição que devia saber ser indevido") (aplicando-se, aqui, observadas as particularidades, o que dissemos quanto ao momento da caracterização dos delitos e aos seus agentes, no item anterior "Fato gerador do tributo ou contribuição"), o lançamento, a notificação, o auto de infração, quando o tributo ou a contribuição neles exigidas:

a) estiverem anistiados, remidos ou cancelados por lei;

b) forem objetos de parcelamento (ou moratória, esta decorrente de lei) e as parcelas estiverem em dia;

c) já estiverem pagos integral ou parcialmente e a exigência recaia sobre a parte já paga;

d) estiverem caducos, isto é, atingidos pela decadência.

Na hipótese da letra *c*, exige-se que o agente tenha conhecimento prévio da situação fática e, ainda assim, faça a exigência.

Nas demais hipóteses, o agente devia saber que o tributo ou a contribuição não eram devidos, pela existência de uma causa impeditiva, aplicando-se sem dúvida ou tergiversações, o art. 20 da Lei nº 8.137/90, sobre o mau servidor público.

3. DESVIO DE PODER

3.1. Introdução. Caracterização. Atos judiciais caracterizadores. Exemplos

Quanto ao *desvio de poder*, consoante decisão do Superior Tribunal de Justiça (RSTJ 73/191-198), este pode ser determinado, pela prática de um ato (pela autoridade competente[57]), contra disposição de lei vigente:

"O desvio de poder pode ser aferido pela ilegalidade explícita (frontal ofensa ao texto de lei), ou por censurável comportamento do agente, valendo-se de competência própria para atingir finalidade alheia àquela abonada pelo interesse público, em seu maior grau de compreensão e amplitude. A análise da motivação do ato administrativo, *relevando*[58] um mau uso da competência e finalidade despojada de superior interesse público, defluindo o vício constitutivo, o ato aflige a moralidade administrativa, merecendo inafastável desfazimento".

"Como ensina Caio Tácito, no *détournement de pouvoir* ocorre *la substitucion de la volonté de la loi* e o ato intrinsecamente viciado guarda toda a aparência de regularidade, como uma fruta corrompida em seu cerne" (*Direito Administrativo*, 1975, p. 121). Cf. também Henri Ebren, *Theorie du détournement de pouvoir*, 1901, p. 28; Celso Antonio Bandeira de Mello, *Elementos de Direito Administrativo*, 1980, pp.47 e 48.

Também caracterizam o desvio de poder ou de finalidade, os atos judiciais, ainda que meramente processuais, com vício de procedimento ou provimento, que vão causar injustificável prejuízo à parte contra quem são praticados (no ato comissivo) ou omitidos quando havia obrigação-dever legal de praticá-los (nos atos omissivos), segundo decisão na RTJ 128/249 (STF). É o caso exemplificativo de:

1º) Omissões de temas ou pontos relevantes, que constaram das alegações finais, da apelação do condenado e, mesmo após a oposição dos embargos de declaração tempestivos, não foram supridas;

2º) A contradição básica entre o fato e o direito, entre as teses jurídicas e a hipótese, entre a narração da denúncia e a sentença condenatória; entre as provas nos autos e o seu alheamento na sentença condenatória, que permanecem após os citados embargos;

3º) A obscuridade ou a ambigüidade, que conduz à total incompreensão do sentido formal e teleológico da sentença, que assim continua, mesmo depois dos aludidos embargos;

57. Se a autoridade é incompetente para o ato, a modalidade do crime de abuso de autoridade passa a ser a do abuso de poder. Cf. parte final da alínea *h* do art. 4º da Lei nº 4.898/65.

58. *Relevando*. Esta palavra está assim grafada no texto da RSTJ 73/191. Pelo sentido, parece-nos que deveria ser grafada como *revelando*.

4º) A rejeição pura e simples dos embargos declaratórios que, opostos tempestivamente, são admitidos pelo direito positivo federal, como recurso próprio à correção dos vícios exemplificados nos itens 1º, 2º e 3º retro, sem qualquer justificação ou motivação para tal descaso do julgador. É um caso típico de ofensa direta e frontal ao dispositivo da lei federal que placita a oposição dos embargos de declaração para suprir as omissões dos pontos relevantes para a defesa do condenado ou mesmo do Ministério Público, ainda que o suprimento modifique o princípio dispositivo da sentença ou do acórdão; remover as contradições básicas, as ambigüidades, as obscuridades, mesmo que isso venha a modificar o princípio dispositivo, pois não se concebe dentro do mínimo de bom senso e de razão que uma decisão judicial – nomeadamente a condenatória que contém em si uma ameaça potencial de custódia do condenado – venha a ser executada no juízo das execuções criminais, com tantos vícios de procedimento, após a oposição tempestiva dos embargos declaratórios;

5º) O desprezo total pelo juiz das normas instrumentais do direito federal processual vigente à data da sentença, do qual resultaram danos de direito material contra a parte prejudicada pelo *error in procedendo*, de que são exemplos concretos do cotidiano brasileiro:

a) o juiz ou o relator se investem da condição de perito (profissional de nível superior, legalmente habilitado no órgão competente para fiscalizar a profissão regulamentada por lei federal), e passam desse modo a substituir o profissional, emitindo conceitos técnicos, incompatíveis com a função de julgador, já que ainda não temos o juiz ou o relator-perito;

b) o relator nos tribunais que conhece de uma apelação cível, que não atende aos pressupostos básicos obrigatórios do art. 514, II e III, do CPC, e dá provimento ao recurso inepto.

O *error in procedendo* é causa de nulidade insanável da sentença ou do acórdão. Neste sentido, cf. STF, RTJ 65/583, 85/192 e 81/283, Ag. nº 161.431-SP, DJU-I de 1º.8.1994, p. 18.528, relator Ministro Marco Aurélio;

6º) Se o contribuinte requereu parcelamento de sua dívida tributária, previdenciária, como permitido em lei ou em medida provisória em vigor, ou consoante portarias ministeriais fulcradas em leis federais (o que se aplica, analogicamente, aos entes estaduais e municipais e suas autarquias e órgãos, em existindo lei desses entes políticos), e o pedido foi deferido, estando o devedor recolhendo as parcelas do acordo firmado com a administração fazendária ou com a sua procuradoria, e cumprindo assim o acordo ou ajuste bilateral, oneroso e comutativo, e requer o fornecimento de certidão negativa de débitos (CND), esta não lhe pode ser negada (STJ, Ag. nº 155.637-RS, DJU-I de 16.9.1997, p. 44.831; REsp nº 33.498, 2ª T., DJU-I de 27.11.1995, p. 40.876).

Logo, a negativa do fornecimento da certidão negativa de débito (CND), na hipótese, caracteriza nítido desvio de poder, tipificando o delito capitulado na alínea *h* do art. 4º da Lei nº 4.898/65.

Falhas do acordo, não o prejudicam, nem o invalidam.

É bom que se diga que *ato omissivo* é desvio de poder;

7º) A omissão de pontos relevantes da defesa do acusado, seja nas alegações finais, seja no julgamento de sua apelação com as razões de reforma, no primeiro caso pelo juiz singular e no segundo pelo relator no tribunal *ad quem*, é considerada negativa de prestação jurisdicional (ofensa direta e frontal ao inciso XXXV c/c os incisos LV e LVII do art. 5º da CF). Neste sentido, confira: STF, RTJ 98/1.209, II; 99/794, III; 128/1.312-1.313;

8º) Constituem também formas de desvio de poder:

a) a denúncia totalmente infundada, com o nítido propósito de prejudicar, *v.g.* a baseada em representação nula;

b) a denúncia aleatória, sem elementos de convicção prévia, ou baseada em provas ilícitas, em inquérito viciado, em coações ilegais; em auto de infração e notificação de leigos;

c) a denúncia de fato duvidoso, de autoria incerta ou sem um inquérito policial conclusivo da materialidade e da autoria, que é inafastável e absolutamente necessário, em tema de crimes fiscais, previdenciários ou de modo geral, contra a ordem tributária;

d) o trancamento ou a negativa de seguimento de recurso do réu, nomeadamente se já condenado, sem uma justa causa relevante e comprovada documentalmente, que justifique tais procedimentos excepcionalíssimos ao contraditório pleno e amplo;

e) o alheamento total dos pontos relevantes, ou a não valoração jurídica a esses pontos, constantes das alegações finais do réu.

3.2. Apelação cível indeferida. Pagamento de custas. Justiça gratuita. Posição do STF

Impedir o curso, negar seguimento, indeferir recurso por falta de pagamento de custas, quando estas forem vultosas, tornando-se totalmente inviável para o recorrente arcar com seu custo imediato, isto é, pagar o seu total e juntar a guia quitada no próprio recurso (art. 511 do CPC), o que constitui nítido cerceamento ao direito de livre acesso ao Judiciário garantido e assegurado em toda a sua plenitude pelo inciso XXXV do art. 5º da Constituição, mormente porque o inciso LXXIV do mesmo artigo garante a assistência judiciária a todos os necessitados, *independentemente de concessão, benesse ou favor do juiz*, bastando que o interessado comprove de plano, com documentos idôneos e contemporâneos do seu recurso (*v.g.*, apelação cível), que não dispõe de recursos para pagar as custas vultosas.

Isso se aplica principalmente às pessoas físicas que, vítimas de dano moral, ingressam em juízo para pleitear a sua reparação integral, como também garantido pelos incisos V e X do art. 5º da Carta de 1988.

Brecar, impedir, negar curso ou seguimento à apelação cível do lesado, é recorrer a argumentos de *lana caprina*, porque os direitos-garantia que a Constituição assegura a todos, não podem sofrer quaisquer limitações subjetivas do intérprete ou aplicador da lei, muito menos das normas instrumentais constantes das leis de custas e emolumentos, as quais, se concretamente vierem a impedir o recurso, pelo vulto do desembolso, tornam-se, então, manifestamente inconstitucionais, porque investem contra aquilo que a Carta Magna assegura a todos, sem os empeços ou entraves subjetivistas do juiz.

Confiram-se, a propósito, as decisões do Supremo Tribunal Federal: taxa judiciária, justiça gratuita e assistência judiciária

1. "Se a taxa judiciária, por excessiva, criar obstáculo capaz de impossibilitar a muitos a obtenção de prestação jurisdicional, é ela inconstitucional, por ofensa ao disposto na parte inicial do § 4º do art. 153 da Constituição" (atual art. 5º, XXXV) (RTJ 112/34, Tribunal Pleno, votação unanime; STF, ADIn nº 948-6-GO, Plenário, DJU-I de 17.3.2000, p. 2).

Observamos que, se o juiz ou o relator, apegando-se em normas infraconstitucionais (art. 59 da CF) que disciplinam a cobrança de custas e emolumentos, isto é, taxas judiciárias que são pagas para a distribuição de feitos cíveis ou fiscais, ou para os recursos da mesma natureza, especialmente o de apelação cível, impedem o seguimento do recurso a pretexto

do não-recolhimento, quando a quantia for vultosa, como já exemplificado, estão, na verdade, investindo contra o direito-garantia do livre acesso de qualquer pessoa à justiça, mormente nos casos de dano moral, cuja reparação está amplamente garantida pelos incisos V e X do art. 5º da própria Constituição; ou em ações promovidas para reivindicar outras indenizações, reparações e ressarcimentos; cobranças de tributos e contribuições inconstitucionais ou ilegais etc. Cabe ao prejudicado agravar originariamente na Corte competente (Lei nº 9.139/95), prequestionando primordialmente os dispositivos constitucionais violados pela decisão interlocutória, para abrir caminho ao recurso extraordinário. Se omisso o acórdão que julgar o agravo de instrumento, deverão ser opostos tempestivamente os embargos de declaração, para cumprir a Súmula 356 do STF (suprir as omissões da decisão colegiada de 2º grau).

A decisão monocrática do juiz, investindo direta e frontalmente contra a Constituição, reforça o crime de abuso de autoridade, seja do juiz, seja do membro do tribunal local, na modalidade de desvio de poder, já que não se concebe dentro do mínimo de razão, de lógica e de bom senso, que normas menores (leis ordinárias de custas, de emolumentos, de taxa judiciária, ou mesmo códigos de organização judiciária, via de leis complementares – todos entes menores frente à Constituição), sirvam de empecilho aos direitos-garantias que a Constituição põe ao alcance de todos;

2. Acesso à justiça. Assistência judiciária gratuita. "A garantia do art. 5º, LXXIV (da CF) – assistência jurídica integral e gratuita aos que comprovarem insuficiência de recursos – não revogou a de assistência judiciária gratuita da Lei nº 1.060, de 1950, aos necessitados, certo que, para obtenção desta, basta a declaração, feita pelo próprio interessado, de que a sua situação econômica não permite vir a juízo sem prejuízo de sua manutenção ou de sua família. Essa norma infraconstitucional põe-se, ademais, dentro do espírito da Constituição, que deseja que seja facilitado o acesso de todos à Justiça" (CF, art. 5º, XXXV) (RE nº 205.029-RS, relator Ministro Carlos Velloso, j. em 26.11.1996, *apud* RE nº 206.422-0-RS, DJU-I de 3.3.1997, p. 4.537).

3. "A simples afirmação de incapacidade financeira feita pelo próprio interessado basta para viabilizar-lhe o acesso ao benefício da assistência judiciária" (Lei nº 1.060/50, art. 4º, § 1º, com a redação dada pela Lei nº 7.510/86). Esse entendimento já foi acentuado por ambas as Turmas do STF" (RE nº 204.458-PR, relator Ministro Ilmar Galvão; RE nº 205-746-RS, relator Ministro Mario Velloso) (MS nº 22.759-1-MS, DJU-I de 15.4.1997, p. 13.050).

4. No mesmo sentido anterior: RE nº 209.267-3-RS, DJU-I de 15.4.1997, p. 13.086; RE nº 206.961-2-RS, DJU-I de 23.4.1997, p. 14.625; RE nº 209.229-1-RS, DJU-I de 23.4.1997, p. 14.628; RE nº 206.354-1-RS, DJU-I de 2.5.1997, p. 16.576; RE nº 209.220-8-RS, DJU-I de 5.5.1997, p. 16.983; RE nº 209.230-4-RS, DJU-I de 26.5.1997, p. 22.435; RE nº 206.525-1-RS, DJU-I de 6.6.1997, p. 24.898; MS nº 22.860-1-CE, DJU-I de 10.6.1997, p. 25.841; RE nº 204-458-0-PR, decisão da 1ª Turma, DJU-I de 27.6.1997, p. 30.251; Sentença Estrangeira nº 5.615-1, EE.UU., DJU-I de 1º.8.1997, p. 33.551; AR nº 1.378-6-RS, DJU-I de 6.8.1997, p. 35.237; MS nº 22.884-9-DF, DJU-I de 7.8.1997, pp. 35.439-440; Pet. nº 1.455-1-PE, DJU-I de 26.2.1998, p. 20; STF, Informativo nº 109/98.

Algumas considerações objetivas se fazem necessárias:

1ª) Se é certo que, a simples declaração do próprio interessado no sentido de sua incapacidade financeira para custear a taxa judiciária, tem a sua plena e imediata eficácia dispensando o pedido ao juiz ou ao relator, em face da auto-aplicabilidade do art. 5º,

LXXIV, da Constituição, também é certo que a declaração vale *erga omnes*, mas, sempre *juris tantum* (STF, RE nº 204.458-0-PR, 1ª T., DJU-I de 27.6.1997, p. 30.251);

2ª) O fato de o interessado pleitear uma reparação de dano moral vultosa, não significa, por si mesmo, que ele possa pagar a taxa judiciária ou outros emolumentos, cobrados em função do valor da causa;

3ª) A gratuidade da justiça aos incapazes de suportar o ônus financeiro do custo do processo, não inibe o interessado de escolher um advogado de sua inteira confiança e com experiência e especialização no ramo de direito em que litiga (*v.g.* responsabilidade civil, dano moral, dano estético, direito das obrigações etc.);

4ª) Reciprocamente, não pode o juiz ou o relator impor um advogado ou procurador *ad hoc, ou apud acta,* sem experiência e sem os conhecimentos especializados que se requer para determinados tipos de ação (3ª nota retro), como uma espécie de *substituto* da gratuidade da justiça, já que ambos não terão o mesmo denodo, o mesmo empenho que o profissional especializado;

5ª) Como decidiu o STF: "A viabilidade do benefício da gratuidade (da justiça) pode ser deferido em qualquer fase do processo" (Ag. nº 202.325-0-RJ, DJU-I de 17.9.1997, p. 44.976);

6ª) A amplitude e a própria auto-aplicabilidade do art. 5º, LXXIV, da Constituição, e a exegese teleológica do art. 4º, § 1º, da Lei nº 1.060/50, na redação que lhe deu a Lei federal nº 7.510/86, não podem ser elididas, tolhidas, desprezadas, esquecidas, afastadas, para que em seu lugar se instaure o reino da eterna burocracia forense, obrigando o interessado a vir de joelhos implorar para que lhe seja concedida a gratuidade de todos os atos do processo, vale dizer, desde a inicial até o trânsito em julgado da última decisão no mesmo, aí compreendidas, também, a liquidação da sentença, a execução do julgado, o precatório etc., até a satisfação integral do direito material do interessado, em sendo vitoriosa sua ação, demanda, feito ou mesmo o mandado de segurança. Esse é o sentido da garantia da justiça gratuita aos necessitados;

7ª) O benefício constitucional ao necessitado se aplica a todas as espécies de ações, sejam de que natureza forem;

8ª) Os *usos e costumes* forenses anteriores a 5.10.1988, que obrigavam o interessado a requerer o benefício da justiça gratuita, que era concedida ao bel-talante, já são letra morta, ou mesmo, *cadáveres insepultos*, frente ao art. 5º, LXXIV, da nova ordem constitucional, que, na exegese teleológica que lhe vem dando o Pretório Máximo, depende apenas e tão-somente da declaração do próprio interessado;

9ª) Porém, entendemos que não estão compreendidos como custas, emolumentos e taxa judiciária as despesas que visam reembolsar gastos e custos do Judiciário, tais como:

a) cópias de processos, para instruir agravos de instrumento (Lei nº 9.139/95), agravos de decisão denegatória de recurso especial ou extraordinário e demais processos no cível ou fiscal;

b) reembolso de despesas postais pagas pelos tribunais locais com a remessa de recursos para o Supremo Tribunal Federal ou para o Superior Tribunal de Justiça. São os portes de remessa e retorno, pagos à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos;

c) reembolso de despesas aéreas de remessas de recursos para o Supremo Tribunal Federal ou Superior Tribunal de Justiça, pagas pelo tribunal às companhias aéreas.

Assim, tais despesas devem ser suportadas pelo interessado, mesmo porque ficam muito longe do valor das custas processuais.

10ª) Interrogar o réu (CPP, art. 188), sem obedecer à ordem dos seus incisos ("a lei não tem palavras inúteis ou supérfluas"; STF, RTJ 134/969), conduzindo-o pelas perguntas adredemente preparadas e sub-reptícias, de forma a obter uma inafastável *confissão forçada* e, assim, condená-lo, como se ainda estivéssemos no período da Inquisição conduzida pelos zelosos frades dominicanos (*v.g.* Pierre Cellá), o que representa um acinte à dignidade humana, aos mínimos princípios constitucionais da presunção de inocência e da não-culpabilidade, antes do desfecho do processo;

11ª) Decretar a prisão preventiva quando totalmente desnecessária, e ainda sem decisão fundamentada relevantemente em motivos reais, concretos e atuais que justifiquem a medida sempre *in extremis*, a pretexto de "garantir a ordem pública e a normalidade do processo", o cumprimento da pena e chavões idênticos, nos casos em que o réu tem profissão certa, residência fixa, não possui condenações anteriores, não é delinqüente habitual, não cometeu crime hediondo, não participou de bando ou quadrilha, nem se trata de traficante de drogas, nem de corruptor de menores (pedofilia etc).

3.3. Desvio de poder. Conceito e formas

O desvio de poder ocorre quando uma autoridade, no conceito da Lei nº 4.898/65, usa de um poder legal, dissimuladamente, mas sempre *contra legem*, e pratica ato fora da previsão legal e contra o fato certo e provado que lhe é submetido à decisão. O ato tem aparência de legalidade.

Constituem formas de desvio de poder:

1ª) "A cassação de permissão para a exploração de serviços de radiodifusão, sem que houvessem motivos de interesse público, mas, isto sim, resultado político (objetivo do ato)" (TFR, AC nº 141.200-SP, 1ª T., DJU de 12.12.1988, p. 32.919);

2ª) "O direito brasileiro – fiel às inspirações judiciaristas da república – adota um sistema singularmente extenso e profundo de controle jurisdicional da administração pública.

Mas, esse controle pelo Judiciário da legalidade da ação administrativa há de fazer-se com escrupuloso respeito a um dos princípios basilares do regime – o da saparação e independência dos poderes.

Daí, precisamente porque extenso e profundo, o exercício do controle há de manter-se na estrita observância, não apenas dos limites substanciais da função jurisdicional, mas também das regras instrumentais do devido processo legal, em que se haja de desenvolver.

Se, ao contrário, o juiz desborda das fronteiras do seu poder e pretende substituir-se ao administrador, se se desencaminha das vias processuais adequadas, compromete-se a harmonia da própria ordem constitucional, expressão mais eminente da ordem pública" (STF, SS nº 202-DF, DJU de 18.11.1987, p. 25.593);

3ª) Decisão *citra petita, ultra petita, infra petita* ou *extra petita.* Sempre que o magistrado usar de seu poder para decidir a causa *contra legem*, surgirá uma decisão com desvio de poder.

Assim, o direito que deveria incidir sobre um fato provado, é afastado, elidido, tolhido; aplicando-se então sobre o mesmo fato uma norma totalmente inaplicável, subsumindo-se daí uma decisão *citra petita* (onde existe uma omissão sobre questão relevante ou pedido da parte), *infra petita* (a decisão é prolatada contra a parte a quem o direito deveria ser aplicado; todos os pedidos do autor, quando provados os fatos da causa, são indeferidos *contra legem*), *extra petita* (a decisão dá uma prestação jurisdicional fora do pedido, isto é, que não foi pedida) ou *ultra petita* (quando a decisão concede mais do que foi pedido).

Em todos os casos, a decisão judicial penetra na seara do desvio de poder: o magistrado é competente para a prática do ato jurisdicional, mas, usando desse poder, investe contra o próprio direito, ora alheando-se ao pedido, ora decidindo contra a parte a quem o direito protegia.

E o desvio se fundamenta no princípio de que a decisão judicial tem por limite o pedido da parte e o direito que fundamenta o pedido. É, aliás, o que se contém na mensagem do art. 35, I, da Loman, combinado com os arts. 2º, 125, 126, 128 e 460 do Código de Processo Civil, que devem ser interpretados em consonância com a mensagem do art. 5º, XXXV, c/c o art. 93, IX, da Constituição.

Mas, se o juiz não é competente para a prática do ato jurisdicional e o pratica, o ato será inexistente, como se não tivesse nascido juridicamente. Aí não interessa o desvio de poder, porque o ato inexistente é um ilícito jurídico maior que o desvio de poder, absorvendo, pois, este último. E o mandado de segurança é o remédio próprio para tornar nulo e ineficaz o ato inexistente.

Tanto o abuso quanto o desvio de poder, de finalidade ou o excesso de poder, devem ser combatidos e com a representação contra seus responsáveis, sejam eles quem forem;

4ª) Interrogatório criminal. Processo nulo. O juiz que faz *sugestão*, pressiona ou induz o acusado, ainda que de maneira sub-reptícia, no interrogatório, levando-o à autoconfiança implícita do delito ou a confessar expressamente, coagindo moral e psiquicamente o acusado (Carrara, ob. cit., 5(7)/55; ou que no interrogatório não faz as perguntas seguindo rigorosamente o roteiro estabelecido na lei processual penal – atual art. 188 do CPP), somente perguntando aquilo que lhe interessa e tendo em vista obter o mesmo resultado a que aludimos no início deste item; não perquirindo, pois, rigorosa e cientificamente, sobre os reais motivos que levaram o acusado ao delito, age contra a lei, em seu sentido formal e teleológico.

Em todos os casos subsume-se da conduta do juiz um desvio de poder e de finalidade, que se traduz numa das hipóteses de abuso de autoridade. O juiz tem o poder, mas exerce-o contra a mensagem teleológica da lei processual penal, desviando-se, pois, de suas finalidades, e investe, assim, dissimuladamente contra o acusado, prevalecendo-se do alto cargo que exerce e do poder que este lhe confere, contra o foro íntimo do acusado, forçando-o então à confissão. Tal processo será nulo.

3.4. Desvio de poder. Arbitramento de receita ou lucro. Omissão de receitas. Lei nº 8.846/94. CTN, art. 148.

A Lei federal nº 8.846, de 21.1.1994 (DOU-I de 24.1.1994), pelo seu art. 6º, volta a ressuscitar o fantasma do arbitramento da receita, para atingir um valor tributável pelo

imposto de renda e demais contribuições sociais (o PIS, a Cofins e as que os vierem a substituir, com incidência no faturamento, no lucro, na receita bruta).

O extinto Tribunal Federal de Recursos, sempre repeliu o arbitramento feito pelo imposto de renda, como critério comodista e genérico, aleatório, embasado em mera presunção fiscal ou em números criados fictamente, tudo ao mais completo arrepio da verdade contábil e fiscal da empresa (TFR, REO nº 92.569-SP, 5ª T., DJU-I de 25.2.1988, p. 3.061).

A jurisprudência fundou-se no sentido de placitar o arbitramento fiscal, sempre como uma medida *in extremis* e observado o art. 148 do CTN (que prevalece como lei complementar nacional, sobre o art. 6º da Lei ordinária nº 8.846/94), em hipóteses em que o arbitramento era a única solução necessária ao cálculo do lucro tributável e da incidência do respectivo imposto de renda de pessoa jurídica. Representam casos excepcionais, como os a seguir exemplificados:

1º) O contribuinte não mantém escrituração completa, na forma das leis comerciais e fiscais a que está obrigado (Lei nº 6.404/76, arts. 177 a 187; Decreto-lei nº 486/69, arts. 2º, 5º e 8º; Código Comercial, arts. 10, 12, 23; Decreto-lei nº 1.598/77, arts. 7º, 9º), quando sujeito à tributação pelo lucro real (art. 47 e incisos da Lei nº 8.981/95);

2º) Ou, mantendo-a, tenha se recusado a apresentá-la completa, após a necessária intimação por escrito para tal;

3º) A escrituração esteja paralisada com grande atraso;

4º) Quando as demonstrações financeiras obrigatórias não foram elaboradas;

5º) Quando a escrituração contiver vícios, erros e deficiências tais que a tornem imprestável para apurar o lucro real ou presumido (casos de movimentação bancária fora da contabilidade, omissão vultosa de receitas, contabilidade paralela, uma real e a outra fictícia), caso em que ocorrerá a desclassificação da escrita;

6º) Quando o contribuinte entregou a declaração da pessoa jurídica pelo lucro real e os livros diários estão em branco, e não há matrizes a serem copiadas ou encadernadas (sistemas informatizados, ficha tríplice etc.);

7º) Quando, embora encerrado o balanço patrimonial e as demonstrações de resultados, o contribuinte não procedeu ao inventário físico, nem escriturou os respectivos estoques no registro de inventário.

Confiram-se: TFR, AC nº 100.269-MG, 5ª T., DJU-I de 6.3.1989, p. 2.636; REO nº 140.747-SP, 6ª T., DJU-I de 14.3.1989, pp. 3.371/3.372 e AC nº 100.656-RJ, 4ª T., DJU-I de 3.3.1988, p. 3.746.

Em tema de lançamento de tributos e contribuições, o fisco não pode efetuá-lo à guisa de ficções, de presunções fiscais, de estimativas ou tabelas de percentuais de lucros, pois sendo o lançamento (que constitui a obrigação e o crédito tributário) uma atividade sempre vinculada e regrada estritamente às hipóteses concretas que a lei tributária previu (fato gerador, base de cálculo, valor ou matéria tributária, aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica: cf. CTN, arts. 43, 97, 114, 116, I e parágrafo único do art. 142; CF, arts. 5º, II, 37, *caput e* 150, I), não há lugar, nem espaço, para a exigência de tributo ou de contribuição à base de presunções ou ficções (cf. o art. 20 da Lei federal nº 8.137/90).

Por isso que a regra do art. 6º da Lei nº 8.846/94 não poderá ser aplicada genérica ou aleatoriamente, como uma norma de conduta; antes, porém, sua aplicação será sempre como medida *in extremis*, observado sempre o princípio do contraditório pleno e amplo,

que decorre do art. 148 do Código Tributário Nacional, constituindo-se uma situação de cada contribuinte, um caso específico, exigindo a formação de um processo administrativo-fiscal, onde se lhe dê oportunidade de contraditar, administrativamente, antes da lavratura do auto de infração, o procedimento ou os critérios utilizados, inclusive realizando auditoria contábil (CF, art. 5º, LV).

Em situações específicas e anormais exemplificadas nos sete casos aceitos pela jurisprudência, o fiscal, que também seja contador habilitado como tal, terá de proceder a trabalho técnico-contábil de auditoria contábil-fiscal, para, racional e logicamente, atingir um fim próximo da verdade concreta da empresa fiscalizada. Têm sido empregados os seguintes métodos de verificação contábil, para determinar receitas omitidas, omissão de vendas:

a) levantamento específico de estoques (nesta obra há quadros demonstrativos);

b) levantamento de produção, pelos seus custos;

c) confronto entre as vendas registradas, as compras, os estoques anteriores, as devoluções, as transferências, a produção e o estoque atual;

d) estouro de caixa;

d) passivo fictício.

Nesta obra, na parte prática, o leitor encontrará modelos objetivos para todos esses trabalhos de auditoria contábil (ver o Capítulo II).

3.5. Lucro presumido e livro caixa

A falta do livro caixa ou a sua não escrituração com toda a movimentação financeira, no caso do art. 45 da Lei nº 8.981/95, conduz ao arbitramento do lucro (cf. parágrafo único do artigo).

3.6. Abuso, desvio e excesso de poder. Diferenças entre as modalidades do crime de abuso de autoridade

Muito embora penalmente integrando o delito de abuso de autoridade, as modalidades do abuso, desvio ou excesso de poder apresentam pequenas diferenças, de ordem técnico-jurídica e de caráter prático ou mesmo *funcional.*

O abuso de poder, de modo geral, se apresenta sob a exteriorização dos atos do agente, que deve ter a qualificação jurídica de autoridade, como definida e abrangida pela Lei nº 4.898/65. Decorre de atos explícitos do agente, sempre contra normas legais vigentes, mas de maneira exteriorizada, externamente ostensiva, evidente, ou pela omissão dolosa.

Já o desvio de poder representa a violação da lei, de maneira sutil, ou implicitamente. O ato se reveste de uma quase perfeita aparência de normalidade, de legalidade, mas, internamente, ele está em confronto com a lei, a mensagem desta e sua exegese teleológica, isto é, os fins sociais ou econômicos, tributários, previdenciários ou da seguridade social, visados pela Constituição Federal ou pelas leis em vigor, não declaradas inconstitucionais pela corte competente. A conformação ideológica do ato está em antagonismo com a lei, embora as aparências enganem...

Sabe-se que: frauda a lei aquele que, apegando-se em suas palavras, age contra o seu espírito, isto é, contra a sua mensagem teleológica, que são os fins visados pelo legislador (art. 5º da LICC). Aqui se enquadra o desvio de finalidade.

Daí os pretores romanos, em tema de fraudes à lei, usarem o brocardo *in fraudem legis qui salvis verbis ejus circunvenit.*

O excesso de poder apresenta-se com mais facilidade para a sua identificação: a autoridade tem determinado poder, mas, no seu exercício, extrava-o, opera além dos limites legais que tinha. O poder detido pela autoridade é o emanado diretamente da lei, do seu regulamento ou decreto, ou das normas penais em branco e também o da portaria que explicita as penalidades.

Não se deve confundir o excesso com a falta de poder ou de capacidade ou competência para a prática de determinado ato, função, atividade funcional, já que aqui, por previsão da parte final da alínea *h* do art. 4º da Lei Federal nº 4.898/65, o agente que pratica um ato, uma atividade para a qual não tem competência legal, incide no delito na modalidade do abuso de poder. É o caso muito exemplificado do fiscal não-contador que, para lavrar o auto de infração ou a notificação fiscal de lançamento, de quaisquer tributos ou contribuições, primeiro exerce tarefas técnico-contábeis de auditor contábil, sem ser contador habilitado.

No excesso de poder, o agente pode praticá-lo em duas espécies de competência:

a) primária – aquela que é nata do próprio cargo ou função;

b) secundária ou delegada – quando a competência primária de outra autoridade é transferida parcialmente para o agente (Decreto-lei federal nº 200/67, art. 12 e parágrafo único).

No caso da competência delegada ou secundária, somente o agente responde pelos excessos de poder em que incorrer.

Essas nuances ou pequenas diferenças se destinam a evitar o uso impróprio de uma modalidade, no lugar de outra, mas, na prática, podem ocorrer casos em que somente um exame de profundidade pode demonstrar se a modalidade é de abuso ou de desvio de poder.

3.7. Tributos e contribuições. Arbitramento fiscal ou previdenciário

Em tema de tributos e contribuições, não há atos discricionários, isto é, que a lei deixa à conveniência e à oportunidade da administração fazendária ou previdenciária praticar ou exercer. Todo ato administrativo, nesse campo, é sempre regrado e vinculado, estritamente à expressa previsão legal (cf., p. ex., CF, art. 37, *caput;* CTN, arts. 97 e incisos, 99, 113, § 1º, 114, 116, 141, 142 e seu parágrafo único, 144, 156 e 160).

A regra geral, que decorre daí, é que prevalece o delito na modalidade do abuso de poder: o ato contrário à lei. Pode, porém, ocorrer, na prática, o desvio de poder, que tem como exemplo-mor o arbitramento de contribuições previdenciárias pelos auditores fiscais da Previdência Social, como regra, quando se trata de ato administrativo que só pode ser exercido, *in extremis*, na exata exegese teleológica do § 3º do art. 33 da Lei federal nº 8.212/91, isto é, estritamente quando o contribuinte for intimado por escrito, com prazo razoável (cinco, dez, quinze dias, conforme seu movimento, quantidade de empregados,

autônomos, período e quantidade de documentação a exibir) e se recusar, apresentar documentação incompleta, confusa ou nada tiver para apresentar; ou ainda, embaraçar dolosamente a fiscalização do INSS: sonega folhas de pagamento, recibos de salários ou de quitação; apresenta diários em branco etc.

Arbitrado o débito, aleatoriamente, sem qualquer veracidade com os elementos fáticos concretos do contribuinte, fora das hipóteses comentadas, ocorre o desvio de poder: o fiscal, apegando-se na letra da lei, a pretexto de exercer as atribuições de seu cargo e função, passa a lavrar notificação fiscal de lançamento de débito (NFLD) através de arbitramentos sistemáticos, como regra geral, ao invés de somente recorrer a exceção excepcionalíssima quando esgotados os meios normais para que o contribuinte apresente todos os elementos solicitados e necessários ao pleno e amplo exercício da fiscalização das contribuições previdenciárias e para o custeio da seguridade social (Funrural, Lei nº 8.212/91, autônomos e pró-labore, LC nº 84/96 etc.).

Porém, se o fiscal do Instituto Nacional de Seguro Social marca o prazo ínfimo e impossível de dois dias, vinte e quatro horas, sabendo que o movimento da empresa exige um prazo mínimo de cinco ou dez dias, estamos diante de um ato de abuso de poder.

Ambos os exemplos servem para os auditores fiscais da Receita Federal, quando estes, mesmo podendo aferir a exatidão dos elementos constantes da escrituração do contribuinte, em confronto com as declarações apresentadas à Receita Federal, para conferir a regularidade do lucro tributável, bem como da observância das normas da legislação do imposto de renda, partem para a desclassificação da escrita e para o arbitramento do lucro, que são medidas excepcionais, e só podem ser aplicadas sempre *in extremis*. Por analogia, aplica-se ao fisco em geral.

Em qualquer caso concreto onde o arbitramento é a única solução para o fisco, esse ato *in extremis* far-se-á sempre com estrita observância do art. 148 do Código Tributário Nacional: avaliação contraditória, que exige a participação do contribuinte, via do seu contador, o que afasta a unilateralidade e a imposição do fisco. Fora daí, o arbitramento entra no campo da ilegalidade, da nulidade *ex radice.*

3.8. Desvio de finalidade

Para Hely Lopes Meirelles e Caio Tácito, o desvio de finalidade, caracterizado pela alteração daquilo que está expresso na lei, ou mesmo implícita no ordenamento jurídico e nas normas da administração pública – o que deve ser conjugado também, com os postulados do art. 37, *caput,* da Constituição –, estaria incluído ou compreendido no desvio de poder. Se o desvio de finalidade é uma infração aos princípios do Direito Público Administrativo ou Constitucional, já o desvio de poder é modalidade de delito tipificado na Lei nº 4.898/65 (ob. cit., p. 128; *Abuso de Poder Administrativo no Brasil*, Rio, 1959, p. 27).

Todavia, podem surgir casos concretos em que o desvio de finalidade esteja mais para o abuso de poder, não se podendo em tema de crimes fazendários, determinar regras fixas, imutáveis, mesmo porque o direito não contém regras fixas, nem princípios imutáveis como a física, a matemática, a biologia, a contabilidade, a química e demais ciências ditas exatas.

4. CASOS ESPECIAIS DE ABUSO E DESVIO DE PODER

1º) Abuso de poder:

a) lançar IPTU, sabendo, por ser fato público e notório, que o edifício (da unidade lançada) desabou, desmoronou, ou foi implodido; ou foi desapropriado, com perda da posse pelos condôminos;

b) determinar a permanência de auditor fiscal ou outros agentes do fisco, em caráter permanente ou prolongado, dentro da empresa, impondo-lhe humilhação, pressão, coação e desmoralização, sem que a medida discriminatória seja aplicada também a todas as demais empresas do ramo, e sempre precedida do processo administrativo-fiscal, em contraditório pleno e amplo.

2º) Desvio de poder:

a) ajuizar execução fiscal de tributos ou contribuições, cujos valores e períodos foram objeto de parcelamento que está sendo cumprido, embora com atrasos toleráveis;

b) determinar a penhora em bens de valor vultuoso (R$ 1.500.000,00, nomeadamente imóveis onde funciona a empresa), para garantir dívida de valor muito inferior (R$ 300.000,00);

c) negar fiança, quando admitida pela lei federal e as circunstâncias processuais a permitem.

Sobre Fiança Penal: STF, *RTJ* 165/267, 1ª T.; STF, HC nº 79.376-2-RJ, *DJU-I* de 15.9.99, pp. 24 e 25; STF, HC nº 79.376-2-RJ, *DJU-I* de 02.8.99, p. 56, já na vigênciada Lei nº 9.714, de 25.11.98.

5. ATO ADMINISTRATIVO DISCRICIONÁRIO, DE CONVENIÊNCIA E OPORTUNIDADE

Na época em que teve origem a jurisprudência do TFR, citada nesta obra, principalmente na nota 35, item 2.2 deste Capítulo, e de conformidade com a Constituição Federal então vigente, os atos administrativos podiam, quando não houvesse expressa previsão legal vinculando-os ou regrando-os, ser discricionários, de conveniência ou oportunidade da Administração Pública, desde que não ferissem direitos adquiridos, atos jurídicos perfeitos e acabados ou a coisa julgada de direito material.

Porém, a partir da vigência do art. 37, *caput*, da Constituição Federal de 1988, em 5.10.1988, todo e qualquer ato administrativo federal, estadual, municipal, do Distrito Federal ou de autarquias ou fundações públicas, deve ser sempre regrado e vinculado, estritamente à lei e ao interesse público, em obediência aos Princípios da Legalidade, da Impessoalidade, da Moralidade e da Publicidade que estão previstos explicitamente no artigo supra, como normas de ordem pública cogente, que valem *erga omnes*.

Isto reforça os tipos penais do crime de Abuso de Autoridade, em quaisquer de suas modaliades de exteriorização: Abuso de Poder, Desvio de Poder, Desvio de Finalidade e Excesso de Poder, especialmente as duas primeiras modalidades.

O ato contra a lei é abuso de poder, porque atinge a Legalidade.

CAPÍTULO VI

DIREITO SUBSTANTIVO PENAL

1. AUDITORIA CONTÁBIL

1.1. Auditoria e auditor contábil. Auditor externo independente. Falsidade ideológica, exemplos. Auditor e contador estrangeiro. Escrituração e balanços e demonstrações ideologicamente falsos. Responsabilidade penal, civil, profissional do auditor ou do contador

Já no velho Decreto-lei federal nº 9.295, de 27.5.1946 (DOU-I de 28.5.1946), que criou o Conselho Federal de Contabilidade e os Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC), este como órgão fiscalizador da profissão, e consolidou algumas normas sobre as profissões de técnico em contabilidade (nível médio) e de contador (portador do diploma de bacharel em ciências contábeis), eram previstas penalidades para as infrações praticadas pelos profissionais, no exercício de suas atribuições privativas e específicas:

"Art. 27 (...)

d) suspensão do exercício da profissão aos profissionais que, dentro do âmbito de sua atuação e ao que se referir à parte técnica, forem responsáveis por *qualquer falsidade de documentos que assinarem* e pelas *irregularidades de escrituração praticadas no sentido de fraudar as rendas públicas* (grifamos) (DL nº 5.844/43, art. 39, § 1º).

e) suspensão do exercício da profissão, ao profissional que demonstrar incapacidade técnica no desempenho de suas funções, a critério do Conselho Regional de Contabilidade, a que estiver sujeito, facultado, a mais ampla defesa por si ou pelo sindicato a que pertencer".

1.2. Falsidade ideológica. Falsificação documental e material de balanços e demonstrações contábeis de resultados. Peças técnicas compreendidas pela alínea *d*. Exemplos

A alínea *d* do art. 27 supra abrange toda e qualquer falsidade em documentos assinados pelo contabilista (denominação que compreende: técnicos em contabilidade ou contador), o que nos conduz ao seguinte desdobramento: estão aí previstos, legalmente, sobre a penalidade de cunho administrativo-profissional, a falsidade ideológica, a falsificação documental ou material, em peças contábeis tais como balanços, demonstrações contábeis

de resultados, análises de balanços, demonstrações de contas, extratos de contas correntes, laudos periciais contábeis, relatórios de auditoria contábil interna ou externa, pareceres de auditoria contábil interna ou externa, certificado de auditoria contábil interna ou externa, assistência técnico-contábil aos conselhos fiscais de sociedades anônimas ou companhias (Lei nº 6.404/76, art. 163, § 5º), levantamentos contábeis-fiscais para compra e venda de empresas, de ativos, de filiais, de estabelecimentos; para incorporações, fusões, cisões; avaliação contábil de patrimônio; apuração de haveres de sócios; determinação do valor real e justo da cota de capital ou de ação de sociedade anônima, balancetes mensais ou gerais etc.

A falsidade ideológica, a falsificação documental ou material compreende, ainda, os lançamentos contábeis nos livros diários, nos livros fiscais, nas informações fiscais elaboradas por contabilistas, tais como: GIAS de ICMS, DIPJ, DCTF, declaração de imposto de renda da pessoa jurídica, DIRF etc. Essas informações contábeis-fiscais são elaboradas pelo contabilista e assinadas por ele quando exigido no impresso oficial, ou pelo representante legal da empresa, o que não elide a responsabilidade de quem confeccionou as informações contidas no impresso entregue ao fisco, via bancos, quando contiverem falsidades.

1.3. Irregularidades contábeis ou fiscais para fraudar a fazenda pública

A previsão legal exige, no caso, dolo específico do contabilista: fraudar a Fazenda Pública titular das *rendas públicas* aí referidas. Ora, se o contabilista pratica ou é responsável pelas irregularidades cometidas na escrituração contábil-fiscal e nas peças dela extraídas, ele pode ter agido a pedido dos sócios-gerentes, dos controladores do capital (acionista controlador, cotista ou sócio majoritário), de procuradores com poderes de gestão, o que tornaria todas essas pessoas também penalmente responsáveis, além do contabilista.

O vocábulo *irregularidades* é de uma imensa amplitude e compreende, entre outras:

a) os lançamentos de notas, recibos, faturas ou duplicatas frios nos livros de escrituração a cargo do contabilista ou de escritório de contabilidade, desde que o profissional tenha conhecimento de que estes documentos são ideologicamente falsos e lhes foram entregues pela empresa para contabilizar. A prudência e cautela do contabilista aconselha que ele assine uma relação onde estão individualizados todos os documentos que lhes foram entregues pela empresa, como sua futura salvaguarda;

b) os estornos ideologicamente falsos, feitos em lançamentos nos livros diários, nos livros fiscais (registro de entradas ou de saídas de mercadorias, de apuração do ICMS ou do IPI, nos livros do ISS), atingindo contas que vão lesionar a Fazenda Pública (o fato existe, mas o estorno o anula total ou parcialmente);

c) os créditos fiscais lançados com notas frias, atingindo o ICMS, o IPI, o ISS (este quanto aos insumos ou custos que vão reduzir o imposto, como permitido na legislação em vigor: Lista da LC nº 56/87);

d) as reduções que sofrerão, pelas irregularidades exemplificadas, o imposto de renda da pessoa jurídica, a contribuições sobre o lucro líquido, o PIS, a Cofins; o diferimento de receitas auferidas;

e) os erros de somas ou nos transportes de valores, feitos propositadamente, para alterar a verdade contábil-fiscal real do fato ou da declaração, onde eles são cometidos dolosamente;

f) a contabilização no diário de pagamentos ou créditos referentes a pareceres, estudos, projetos, serviços prestados, todos fictícios, inexistentes, para carregar os custos, despesas operacionais ou as despesas gerais e assim reduzir ou suprimir o imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) e a contribuição sobre o lucro líquido (CSLL);

g) a confecção de declaração de imposto de renda (ajuste anual) de pessoa física, com maquiagem nos valores dos bens já declarados, que são diminuídos em seus valores, para que outros novos sejam declarados, por terem sido adquiridos no ano-base, sem que houvesse a correspondente renda ou rendimento para adquirir novos bens; a manipulação dos inventários que vão alterar substancialmente os estoques de matérias-primas, materiais secundários, mercadorias de revenda, produtos fabricados ou acabados ou em fabricação, que tanto podem ser aumentados, como diminuídos, quando não existir contabilidade de custos integrada à contabilidade geral. É uma fraude que exige levantamento específico de estoques (inventário a inventário), trabalhoso, técnico, mas exaustivo;

h) a contabilização de depreciação acelerada indevida, ou em duplicidade, reduzindo sensivelmente o imposto de renda de pessoa jurídica (IRPJ) e a contribuição sobre o lucro líquido (CSLL);

i) a contabilização de ativos fictícios, tais como as contas, os créditos ou as duplicatas a receber, para a obtenção de uma situação patrimonial e econômica aparentemente boa;

j) a contabilização de ativos permanentes inexistentes, para proporcionar depreciações elevadas, reduzindo o lucro sujeito ao imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) e a contribuição sobre o lucro líquido (CSLL);

l) a manutenção de saldo fictício de caixa, por propositada ausência de conciliação contábil;

m) o descarregamento do caixa, com os lançamentos contábeis de *pagamentos* fictícios de serviços prestados, notas frias, recibos frios, pareceres, estudos, assessoria, com o desvio do numerário pelos sócios-gerentes, cotistas, acionistas, diretores e familiares (encobrindo retiradas, lucros, dividendos, para remessas ao exterior, gastos particulares etc.) etc.

O contabilista, nestes casos, tanto pode ser o autor e executor, quanto o mentor intelectual, ou o co-autor.

Será o autor-executor quando ele próprio *sugere* a fraude e a executa para fraudar a Fazenda Pública e conseguir dinheiro extra, ou continuar como contabilista da empresa; ou manter o cliente no seu escritório de contabilidade. É um caso de dolo atingindo as raias da psicologia criminosa.

Mentor intelectual será o contabilista que *sugerir, assessorar* a fraude, que é executada dentro da empresa por outros profissionais da sua contabilidade, sendo aquele um autônomo ou liberal, ou mesmo o titular do escritório de contabilidade. Aqui, os dirigentes são co-autores, porque *aceitaram* a sugestão ou a assessoria e orientação do autônomo. Os executores serão os participantes da fraude, que em sendo meros prepostos, sem qualquer poder de comando, gerência ou administração, não devem ser considerados como responsáveis penais, por obedecerem estritamente as ordens superiores, com a coação e a ameaça da

perda do próprio emprego, feita verbalmente a eles, por terceiros a mando dos proprietários, controladores do capital, diretores, procuradores ou familiares.

O contabilista será o co-autor quando, tendo plena consciência da ilicitude, receber ordens dos dirigentes da empresa e executar a fraude contra a Fazenda. É o que acontece com o escritório de contabilidade ou com o contador autônomo, sem vínculo empregatício.

O leitor poderia indagar: onde está a fraude contra a Fazenda, no caso da contabilização de ativos fictícios para dar a impressão da empresa estar *in bonis?* É uma hipótese real que vai provocar um balanço ideologicamente falso, por apresentar ao fisco, a terceiros, aos sócios, aos acionistas, aos bancos e aos fornecedores uma situação diferente da que realmente existe naquela data.

A maquiagem do balanço servirá também para ludibriar a Fazenda Pública, no pedido de parcelamento de dívida, pela empresa.

1.4. Imperícia técnico-profissional

A alínea *e* do art. 27 cogita de erro técnico, incapacidade profissional, deficiência grave na execução de trabalhos privativos dos contabilistas, que abrange, também, pareceres, estudos, respostas às consultas por escrito e firmado pelo contabilista. Abrange o auditor.

1.5. Penalidade administrativa profissional e responsabilidade penal

E preciso que se dê enfoque às distinções supra. Se a lei exige a assinatura do contabilista, como necessária para puni-lo administrativa e profissionalmente, em se tratando de responsabilidade penal subjetiva, a assinatura é irrelevante, bastando que o contabilista tenha participado, executado, assessorado, sugerido comprovadamente, quanto à prática ou à execução da fraude, atingindo os interesses públicos relevantes – bem juridicamente tutelado pela lei – e secundariamente ocasionando dano patrimonial ou potencial (na falsidade ideológica) à Fazenda Pública.

A exegese do art. 29 do Código Penal prevalece em toda a sua plenitude, sobre a norma de cunho estritamente profissional-administrativo, em se tratando da falada responsabilidade penal subjetiva, na via do inquérito policial, da perícia contábil neste realizada e no processo penal respectivo. O art. 11 da Lei nº 8.137/90 reforça. Ver “Irregularidades”.

1.6. Solidariedade passiva

O § 3º do art. 27 do Decreto-lei federal nº 9.295/46, previu a solidariedade passiva pelo pagamento das multas aplicadas aos contabilistas, que se estende às empresas, órgãos, entidades, para os quais aquele trabalhava quando ocorreram as infrações. A lei presume que tais infrações sejam do conhecimento da empresa, órgão ou entidade, ou que tenham beneficiado o *empregador* no caso de contabilista empregado; ou a empresa, no caso de contabilista autônomo e escritório de contabilidade.

1.7. Auditor contábil interno

O auditor contábil interno é o contador devidamente habilitado no Conselho Regional de Contabilidade, que realiza e executa, como pessoa física, as atividades de auditoria interna (art. 25, alínea *c*, do Decreto-lei nº 9.295/46): revisão de contas, de balanços, de demonstrações contábeis de resultado, a análise contábil dessas peças; revisão dos lançamentos feitos nos livros diários, nos livros fiscais, em confronto com os documentos que lhes deram origem e os corroboram (Decreto-lei federal nº 486/69; Código Comercial); verificação da exatidão dos balanços, das demonstrações contábeis de resultado; regularidade dos procedimentos contábeis em confronto com as normas brasileiras de contabilidade (do CFC) e com os princípios fundamentais da contabilidade (do CFC, isto é, baixados por este órgão máximo da profissão) e com a legislação de direito comercial vigente (normas da Lei nº 6.404/76, arts. 177 a 187; do Código Comercial, arts. 10 e seus incisos; 12, 23 e 25; do Decreto-lei federal nº 486, de 3.3.1969, arts. 2º, 4º, 5º, 8º e 10, bem como do seu regulamento, Decreto federal nº 64.567, de 22.5.1969, arts. 2º, 4º, 5º até 11, 14, 15 e 16 etc.); observância pelos executores da empresa das normas administrativas, operacionais, financeiras, em confronto com o manual de organização interna da empresa, órgão ou entidade, ou manual de procedimentos e rotinas; verificar a regularidade dos controles administrativos das operações e rotinas internas quanto às compras, seus registros, controles de estoques, para evitar fraudes internas e prevenir as externas (furtos ou roubos de cargas, perdas, extravios etc.), bem como prejuízos decorrentes de falta de cobertura de seguro contra eventos previsíveis; regularidade das operações de cunho financeiro e seus controles, para evitar prejuízos e fraudes internas, nas contas a receber, a pagar, na quitação pontual dos compromissos assumidos por terceiros e pela empresa. Verifica o cumprimento das leis fiscais etc.

Relata falhas, erros, irregularidades, desvios, desfalques, infrações fiscais, multas prováveis, enfocando as sugestões para evitar tais vícios e suas conseqüências, antes que a empresa venha a ser autuada ou sofrer as conseqüências de tais atos.

Revisa todos os lançamentos feitos nos livros fiscais de registro de entradas de mercadorias, de saídas de mercadorias, em confronto com os documentos fiscais que lhes deram origem e os corroboram; os feitos nos livros de prestação de serviços do ISS, de apuração do ICMS, do IPI, apontando as infrações, falhas, erros ou fraudes constatadas.

O auditor contábil interno é um empregado da empresa, tem vínculo e subordinação hierárquica e econômica com a empresa, órgão ou entidade onde exerce suas atividades. Esta é a regra geral e predominante, podendo o auditor, simultaneamente, observada a compatibilidade dos horários, ser auditor interno em uma empresa num determinado período e trabalhar como autônomo ou liberal em outras empresas.

Nas grandes organizações o auditor interno está subordinado diretamente ao vice-presidente ou ao diretor-superintendente, para poder ter acesso livre e ação autônoma sobre todos os departamentos, divisões, setores, serviços, filiais ou sucursais da empresa.

O auditor interno é elemento importante, porque conhece perfeitamente toda a organização e o funcionamento da empresa, da entidade ou órgão que audita, podendo seus esclarecimentos no inquérito policial ser valiosíssimos. Ele sabe *quem é quem* na entidade auditada. Por isso, suas declarações no inquérito policial são absolutamente essenciais.

1.8. Auditor externo independente

Executa todas as atividades, tarefas e serviços vistos quanto ao auditor contábil interno, mas, como pessoa física, não tem vínculo empregatício, nem subordinação hierárquica decorrente do vínculo, sendo autônomo e liberal, quando trabalha sozinho, por conta própria, ou empregado e preposto de empresa de auditoria independente.

Da mesma maneira que o auditor contábil interno, o auditor externo independente deve ser contador habilitado, como o exige a legislação federal pertinente, que o leitor encontrará nesta obra.

Determinadas atividades têm a auditoria externa independente obrigatoriamente. É o caso dos bancos e demais instituições financeiras, das sociedades anônimas que negociam ações em Bolsas; das companhias abertas, por exemplo.

1.9. Relatórios, pareceres e certificados de auditoria

Estas peças contábeis tanto podem ser produzidas e assinadas por auditor contábil interno, quanto pelo externo independente.

São peças resultantes de trabalho técnico-profissional que devem espelhar sempre a verdade real da empresa, de sua escrituração, de sua contabilidade, de seus balanços, demonstrações contábeis de resultado, de sua situação patrimonial econômica e financeira, com exatidão, sem sofismas, sem linguagem obscura, ambígua ou contraditória. E sem *omissões de fatos relevantes*, como a contabilização obrigatória de todas as dívidas fiscais.

Todo e qualquer fato relevante que possa alterar a situação deve ser comunicado por escrito pelo auditor, sob pena de omissão dolosa e conseqüente responsabilidade total (penal, administrativa e civil), se o fato constava da escrituração, ou dela foi omitido, mas devia ter sido descoberto e examinado quando da revisão contábil, como as retenções na fonte.

Na descrição das tarefas técnicas do auditor contábil interno, o leitor encontrará todos os subsídios necessários ao conteúdo que devem ter o relatório e o parecer de auditoria.

O *relatório de auditoria* é peça ampla, escrita, que narra circunstanciada, detalhada e cronologicamente tudo o que foi revisado, auditado e encontrado pelo auditor por ele responsável.

O *parecer de auditoria* é um resumo daquilo que consta no relatório e deve espelhar uma fotografia ao vivo da empresa, órgão ou entidade, de sua verdadeira situação patrimonial, econômica, financeira e obrigacional perante terceiros, perante a Fazenda Pública, com as ressalvas de fatos relevantes que se fizerem necessárias: o que não foi examinado pelo auditor, ou o que foi, e nesta parte foram encontrados os vícios, falhas, omissões de fatos relevantes etc. O parecer de auditoria dará enfoque também às suas fontes, seus papéis de trabalho (*v.g.* relatório de auditoria, notas e observações importantes, omissões constatadas etc.), bem como aos métodos de trabalho empregado em correlação com as normas e os princípios de contabilidade oficiais baixados pelo Conselho Federal de Contabilidade já aludidos.

Omissão de fato juridicamente relevante, quer no relatório quer no parecer de auditoria, caracteriza falsidade ideológica. Se o balanço ou a demonstração contábil de resultado contém omissão de fato juridicamente relevante, que altera substancialmente a situação

patrimonial, econômica, financeira ou obrigacional da empresa, órgão ou entidade auditada, isso não pode ser omitido do relatório, nem do certificado, sob pena de responsabilidade penal de quem produziu e realizou ou efetivou o relatório ou emitiu e assinou o parecer de auditoria.

O *certificado de auditoria* é um atestado vivo, uma certidão viva da idoneidade econômica, financeira, obrigacional e patrimonial contábil e fiscal da empresa, entidade ou órgão ao qual se refere.

Não podem existir quaisquer dúvidas, senões, ambigüidades, omissões ou obscuridades, contradições, entre o relatório, o certificado e o parecer de auditoria.

O vício existente em um, desde que relevante, anula a peça contábil viciada, obrigando a produção de nova peça escoimada de vícios.

Não produz efeito, por outro lado, a ressalva genérica e aleatória do auditor, em qualquer das peças, quando não identificar individualmente o que não foi auditado, quais as contas não auditadas (ativo, passivo, resultados de exercícios futuros), o que não foi contabilizado no exercício em que deveria ter sido, em obediência ao princípio do regime de competência. Ou não apontar erros, falhas, vícios, irregularidades e seus efeitos ou reflexos, procurando com a omissão dolosa encobri-los do conhecimento de sócios, acionistas, terceiros, bancos, fornecedores, do fisco, da Fazenda Pública, do Ministério Público. A ressalva há de ser explícita, específica.

Ressalva genérica que não identifica especificamente um fato relevante (acima exemplificado), é como *mula-sem-cabeça*, no dizer do saudoso e imortal comercialista Waldemar Ferreira; é ato inexistente, porque omite, propositadamente, o conteúdo específico daquilo a que se refere, omissão que visa proteger, acobertar, beneficiar alguém da empresa, do órgão, da entidade auditada ou terceiro que com eles manteve relação negocial, comercial, de prestação de serviços. Visa ainda conservar e manter o cliente.

Um elemento importante da ressalva genérica é o período ou a data que interessa para o estudo da prescrição *in abstrato.*

1.10. Responsabilidade civil, penal e profissional do auditor

O contador, quando na execução de trabalhos de auditoria contábil interna ou externa, responde nos planos civil e penal:

1º No plano civil, pelos prejuízos morais e patrimoniais que seu relatório, parecer ou certificado causar a terceiros, especialmente por:

a) omissões de fatos juridicamente ou contabilmente relevantes;

b) apresentar a sociedade, empresa, órgão ou entidade como titular de uma determinada situação econômica, patrimonial, obrigacional contábil e fiscal ou financeira, diversa substancialmente da verdadeira;

c) por não dizer a verdade real, o que caracteriza omissão dolosa em relação aos fatos relevantes omitidos;

d) por fazer ressalvas genéricas, ambíguas, obscuras, sem identificá-las individual e especificamente, encobrindo aquilo que, sendo importante em relação à verdade real do que foi auditado, não permite que se conheça o verdadeiro estado ou situação da empresa, órgão ou entidade auditados;

2º) No plano civil com reflexos penais, por não fazer ressalvas, mas omitir dolosamente, sobre delitos ou crimes tributários, previdenciários ou contra a seguridade social (empregados não registrados, operações fictícias contabilizadas ou escrituradas nos livros fiscais; créditos fiscais falsos ou indevidos; impostos postergados ou diferidos ilegalmente; depreciações indevidas ou em duplicidade; estornos ideologicamente falsos; passivos fictícios existentes nos balanços, isto é, contas ou dívidas que já foram pagas e continuam figurando como passivo da empresa, órgão ou entidade; ativos fictícios existentes no ativo circulante, realizável a longo prazo ou permanente, que descarregaram o caixa e bancos, servindo o último para depreciações ideologicamente falsas; notas frias emitidas, vendidas ou cedidas a terceiros; notas paralelas emitidas etc.);

3º) No plano profissional-administrativo, a responsabilidade profissional-administrativa do contador, quando exercendo os trabalhos de auditor, abrange as penalidades a serem aplicadas por três órgãos federais:

a) Conselho Regional de Contabilidade (art. 27 e suas alíneas do Decreto-lei nº 9.295/46; Código de Ética do Contabilista: ver nesta obra);

b) Comissão de Valores Mobiliários (CVM) (arts. 22, 26 e §§ da Lei nº 6.385, de 7.12.1976, na redação que lhes deu a Lei nº 9.447, de 14.3.1997, em relação às companhias abertas, *exceto instituições financeiras*. É caso do cancelamento de registro);

c) Banco Central do Brasil (dispositivos supra, relativamente às instituições financeiras, fiscalizadas pelo Banco Central, c/c o Decreto-lei nº 2.321, de 25.2.1987 e Lei nº 4.595, de 31.12.1964), *v.g.*, §§ 3º e 4º do art. 26 supra, na redação da Lei nº 9.447/97;

4º) No plano penal. O auditor contábil interno ou externo responde pelos crimes dos quais participar, como autor, co-autor, partícipe ou colaborador, seja na exegese dos dispositivos das Leis nºs 4.729/65, 8.137/90, 8.212/91, LC 84/96, seja ainda quanto aos arts. 297, 298, 299, 304 do Código Penal, mas, especialmente e especificamente, em relação a:

a) *falsidade ideológica* (ver plano civil, letras *a* a *e*, onde no plano da responsabilidade civil foram exemplificados casos típicos, especialmente na letra *e*);

A falsidade ideológica pode ser cometida ainda, quanto aos lançamentos feitos com documentos ideologicamente falsos ou falsificados materialmente, nos livros diários, nos livros fiscais; ou deles omitidos, por orientação, ordem ou sugestão do contador-auditor (caso de notas frias, notas paralelas, contabilizadas ou escrituradas; serviços prestados e não contabilizados; subfaturamento, com recebimento por fora ou em conta do exterior; contabilização de serviços fictícios, pareceres, assessorias, estudos e planos, todos fictícios; pagamentos de títulos ou contas não contabilizados nos períodos em que ocorreram, acarretando o passivo fictício; escrituração de créditos fiscais indevidos ou falsos etc.). A responsabilidade penal subjetiva aqui se refere à *execução pelo auditor*, à sua *orientação*, à sua *assessoria com aconselhamento* para que haja a contabilização ou a omissão dos lançamentos exemplificados. A mesma responsabilidade atingirá o contador da empresa, órgão ou entidade, o titular ou responsável do escritório de contabilidade, quando sugerir, aconselhar, assessorar os sócios-gerentes, diretores, acionista controlador, cotista majoritário, para que os atos sejam praticados, ou os que deviam ser contabilizados sejam omitidos (Lei nº 8.137/90, art. 11);

b) *falsificação material* (por qualquer processo ou meio) de lançamentos, livros, notas fiscais, balanços, contas de resultados, demonstrações de contas etc.

5º) A CVM, pela ata do inquérito administrativo nº 14/97, puniu uma empresa de auditoria externa independente, bem como seus auditores pessoas físicas, responsáveis por auditoria inepta, relativa a grande construtora (*DOU-I* de 16.8.99, p. 9).

1.11. Balanços e demonstrações contábeis ideologicamente falsos

São falsos ideologicamente os balanços, as demonstrações contábeis de resultados, bem como as *demonstrações financeiras*, quando elas:

a) omitirem fato relevante que altere substancialmente a verdadeira situação contábil, fiscal, patrimonial, econômica, obrigacional ou financeira, ou apresente tais situações de maneira totalmente diversa daquela que seria mostrada nas peças, sem a omissão total ou o registro parcial de fato relevante;

b) inserirem elementos, números, isto é, tiverem inserido elementos fictícios, inexistentes, para alterar a verdade real contábil, econômica, financeira, patrimonial, obrigacional, tais como: constarem no ativo créditos ou contas a receber de devedores inexistentes ou fictícios, em valores elevados; contiverem nas contas de resultados operações fictícias, para provocar perdas, eliminação de receitas, lucros; apresentarem como existentes estoques fictícios, ativos permanentes inexistentes ou ativos fictícios em balanço maquiado (*v.g.* manipulação de contas);

c) deixarem de registrar operações, vendas, serviços prestados, circulações de mercadorias, no todo ou em parte, receitas auferidas etc.;

d) contabilizarem receitas tributáveis, vendas sujeitas ao ICMS, ao IPI ou ao ISS (serviços prestados), com subfaturamento;

e) apresentarem custos, despesas operacionais ou despesas gerais majoradas com notas frias, compras fictícias, gastos inexistentes, recibos frios, faturas frias; projetos fantasmas, estudos e pareceres fictícios, assessoria fictícia (jurídica, fiscal, contábil, técnica etc.);

f) omitirem lançamentos de retenção de imposto de renda na fonte (IRF), desconto de contribuições previdenciárias, cobrança de IPI ou de ICMS (este exclusivamente nos casos de substituição tributária criada por lei complementar nacional, nos termos previstos nas alíneas *b* e *d* do inciso XII do art. 155 da CF), no passivo circulante;

g) inserirem passivos fictícios, como obrigações ainda a serem pagas, quando já o foram há muitos meses ou ano (passivo circulante);

h) omitirem provisões para contingências.

i) não contabilizarem perdas de câmbio ocorridas no exercício, ou perdas de investimentos em outras empresas;

j) não contabilizarem perdas de estoques por fatos da natureza, ou perdas de ativos permanentes, pelos mesmos fatos.

1.12. Responsáveis penais individuais

Podem ser responsáveis penais individuais pelos delitos que estiverem tipificados nas Leis nºs 4.729/65, 8.137/90, 8.212/91, LC nº 84/96, o que será devidamente apurado pela perícia contábil realizada no inquérito policial e pelo confronto das declarações prestadas

pelas pessoas exemplificadas em "Agente ou sujeito ativo nos crimes fiscais", "Inquérito policial" e "Perícia contábil necessária":

a) quaisquer das pessoas exemplificadas, que estiverem nas condições da expressa previsão das leis especiais ou do art. 29 do Código Penal e art. 11 da Lei nº 8.137/90;

b) especificamente e especialmente, desde que provada a autoria, co-autoria ou participação em delitos, as seguintes pessoas físicas:

1. O acionista-controlador, o sócio majoritário. Podem ser vários;
2. O contador, o auditor, o técnico em contabilidade;
3. O titular ou responsável técnico do escritório de contabilidade;
4. O sócio responsável pela empresa de auditoria externa independente;
5. O diretor ou gerente que movimentava recursos financeiros;
6. O diretor ou gerente que administrava, supervisionava ou dirigia a contabilidade, os controles internos, a auditoria interna;
7. Os membros do conselho de administração das sociedades anônimas que os mantêm, em relação às ordens, aos comandos emitidos;
8. Os membros do conselho fiscal de sociedade anônima, que em pareceres tenham omitido fatos relevantes nas contas por eles examinadas ou aprovadas, com a assistência de contador, podendo este ser autor ou co-autor, sempre que os pareceres não contenham ressalva expressa de serem escudados exclusivamente no relatório apresentado pelo contador;
9. Os diretores, sócios-gerentes, procuradores, que de qualquer modo tenham participado, executado, assessorado, dirigido, tomado conhecimento e silenciado sobre o fato delituoso (por ação ou por omissão); e assim, tenham concorrido para a prática dos delitos tributários previdenciários ou da seguridade social, bem como em relação aos crimes conexos (falsidade ideológica, falsificação documental ou material, uso de documento falso etc.), especialmente os que emitiam ordens para serem cumpridas pelos empregados e prepostos subordinados.

A omissão do auditor interno ou externo caracteriza sempre dolo específico, porque se trata de profissional com formação superior e experiência, nada podendo alegar, salvo em ressalva específica e que individualize o conteúdo, a abrangência e a data dos fatos ou situações ressalvadas, em relatórios de auditoria, pareceres e certificados, sendo relevante aduzir que o próprio Código de Ética do Contabilista, baixado com a Resolução nº 803/96 do Conselho Federal de Contabilidade (DOU-I de 20.11.1996, p. 24.417, ver texto nesta obra), contém expressamente disposições a serem obedecidas religiosamente pelo auditor contábil, pelo contador, pelo técnico em contabilidade (art. 3º, III, IV, VIII, XIII, XIV, XVII, XIX, XX e XXII; e especificamente quanto ao auditor: art. 5º e seus incisos I a VIII), que são do pleno e obrigatório conhecimento do profissional. O art. 5º abrange e atinge diretamente também o contador, o perito-contador, o assistente técnico na perícia contábil.

1.13. Contador estrangeiro. Auditor estrangeiro

O profissional formado em curso equivalente ao de ciências contábeis, no exterior ou aí registrado, isto é, em qualquer outro país, para que possa exercer a profissão de contador no Brasil, seja como auditor contábil interno ou externo, seja como perito-contador, assis-

tente técnico ou simplesmente como contador assinando peças contábeis no Brasil, precisa estar legalmente habilitado aqui, perante o Conselho Regional de Contabilidade, o que vai obrigá-lo a prestar os exames de suficiência ou de equiparação, nos termos da legislação federal específica vigente, para que possa funcionar legalmente, sem incidir no exercício ilegal de profissão.

A proteção que a Constituição outorga a todas as pessoas domiciliadas no Brasil, há de ser sempre entendida como deferida a todos os brasileiros e estrangeiros aqui domiciliados, desde que ambos cumpram e satisfaçam em toda a sua plenitude as normas das leis federais que regulamentaram atividades e profissões no Brasil, dentro da exegese dos arts. 5º, *caput*, 1ª parte; 5º, incisos II e XIII, 22, XVI da Constituição Federal.

Quem não está legal e regularmente habilitado no Brasil, junto ao órgão fiscalizador da profissão já regulamentada por lei federal, é um clandestino em relação a profissão que exerce irregularmente, seja brasileiro nato, naturalizado ou estrangeiro.

A conclusão que se impõe é que nenhum valor, nenhuma eficácia administrativa ou judicial terão quaisquer peças contábeis, tais como: balanços, demonstrações contábeis de resultados, auditoria contábil (relatório, parecer, certificado), perícia contábil e quaisquer trabalhos privativos e específicos de técnico em contabilidade ou de contador, quando assinados ou elaborados por pessoas não registradas, em dia e em ordem com o Conselho Regional de Contabilidade ou, embora sendo estrangeiros, possam estar plenamente regulares perante seus países de origem. Aqui, estarão, se clandestinos forem, exercendo irregularmente profissão regulamentada por lei federal e incidindo nas sanções penais vigentes (art. 47 da LCP; STF, RTJ 99/77; TFR, Ap. Crim. nº 3.522-SP, 3ª Turma, DJU-I de 27.6.1979, p. 5.013; Ap. Crim. nº 5.032-BA, 1ª T., DJU-I de 3.6.1982, p. 5.394. Os acórdãos do Tribunal Federal de Recursos continuam em vigor: STF, RTJ 141/665). Cf. art. 1º da Resolução nº l, de 26.2.1997, da Câmara de Educação Superior, do Ministério da Educação e Desportos (Boletim CRC-SP, maio, jun., jul.de 1997).

Veja, neste capítulo, “Fiscal não-contador”, onde se encontram maiores subsídios relativos ao exercício ilegal de profissão regulamentada.

1.14. Contador ou contabilista empregado. Ordens superiores

A regra geral que prevalece – salvo a prova inequívoca documental, pericial, ou mesmo depoimento de testemunhas idôneas e contemporâneas dos fatos ocorridos dentro da empresa – é que todo empregado, isto é, a pessoa física que trabalha numa empresa, interna ou externamente, está sob dependência econômica e hierárquica direta e imediata de seus superiores: dirigentes, procuradores com poderes de comando, controladores do capital, sócios-gerentes e *controllers* obedece ordens das pessoas exemplificadas, recebendo sua remuneração da empresa.

As ordens para a prática de atos irregulares e delituosos obviamente não são escritas, mas verbais, telefônicas, em reuniões sigilosas a portas fechadas etc.

O empregado sabe o que lhe custará a não-obediência *ao pé da letra* de todas as ordens recebidas das pessoas exemplificadamente indicadas acima: perde o emprego, não

receberá a *carta de referência*, e quando for procurar outro emprego, a antiga empresa que o despediu *por justa causa*, dará más informações verbais etc. Resultado prático e concreto e que ele ficará desempregado por anos!

Portanto, a execução das ordens de seus superiores (aqui incluídos até parentes deles), sempre é seguida tacitamente de uma coação moral irresistível, como acima exemplificada. O empregado cumpre religiosamente todas as ordens, para fazer o que *lhe mandaram*, ou sabe quais as conseqüências de sua desobediência. Uma espécie de *Alemanha nazista no Brasil*…

Dentro deste contexto, salvo a prova inequívoca do dolo do empregado, a que aludimos no início, ele não pode ser incluído como *participante* a qualquer título, a que se referem o art. 29 do Código Penal ou o art. 11 da Lei nº 8.137/90.

Estes esclarecimentos são absolutamente necessários e importantes, para que não se inclua na denúncia o empregado que obedeceu ordens e se deixe de fora da acusação quem deu as ordens: quaisquer das pessoas aqui exemplificadas...

1.15. Balanço maquiado. Manipulação de contas

Diz-se que um balanço, um balancete, uma demonstração contábil de resultados estão *maquiados* quando são utilizados subterfúgios contábeis para apresentar uma situação econômica, obrigacional, patrimonial e financeira aparentemente boa, estável, confiável, o que vai causar boa impressão no público em geral, nos fornecedores, junto aos bancos e instituições financeiras públicas ou privadas e até junto ao fisco, ao Poder Judiciário e ao Ministério Público.

É, antes de tudo, uma peça contábil com aparência enganosa.

A *maquiagem* de um balanço, ou balancete, é feita com o emprego de manipulação de contas como, por exemplo:

a) as contas a receber, isto é, os ativos a longo prazo, são parcialmente transferidos contabilmente para o curto prazo. O balanço ou o balancete apresentará, então, um ativo circulante irreal, inexistente. Mas, a análise, feita com o balanço ou balancete manipulado, demonstrará uma posição boa, estável; um índice de liquidez razoável etc.;

b) algumas contas inexistentes ou fictícias também ajudam na *maquiagem*, especialmente no sistema de devedores de instituições financeiras ou de vendas a crediário etc.;

c) obrigações da empresa, órgão ou entidade, assumidas para pagamento a curto prazo, são transferidas, no total ou parcialmente, para o passivo exigível a longo prazo, isto é, ao invés de figurarem no balanço ou no balancete no passivo circulante, passam a fazer parte do passivo exigível a longo prazo, distorcendo qualquer análise de balanço, feita apenas a partir da peça exteriorizada;

d) créditos perdidos (empresas falidas, encerradas) que continuam no balanço.

Nos exemplos precedentes, torna-se inarredável a análise física e contábil das contas, que pelo vulto de seus saldos, serão investigadas quanto à sua origem e causa, se real, concreta, à vista do documento que lhe deu origem, ou se fictícia: sem documento idôneo e contemporâneo, ou com documento falso.

Este capítulo apenas complementa com exemplos concretos os crimes conexos, relativos às falsidades, já que eles são estudados à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça no capítulo III, onde se encontram os subsídios do *falsum* e seu emprego nos crimes fazendários.

2. AUDITORIA CONTÁBIL-FISCAL[1]

2.1. Trabalhos técnicos de auditoria contábil-fiscal

São trabalhos técnicos de auditoria contábil, contábil-fiscal, parafiscal ou paracontábil (Decreto-lei nº 9.295, de 27.5.1976, arts. 25, alínea *c*, e 26; Lei nº 6.385, de 7.12.1976, art. 26 e parágrafos; Lei nº 6.404, de 15.12.1976, art. 163, § 5º):

a) revisão de contas, de balanços, de demonstrações contábeis e de quaisquer peças extraídas ou que tenham por base livros comerciais, fiscais, contábeis, paracontábeis ou parafiscais, registros, fichas ou folhas;

b) verificação da exatidão de normas e procedimentos de controles administrativos, contábeis, fiscais, comerciais ou financeiros, em confronto com lançamentos, registros em livros, em fichas, em folhas, de natureza comercial, contábil, fiscal, parafiscal ou paracontábil;

c) verificação da exatidão de saldos físicos (financeiros) de caixa e bancos, em confronto com os registros financeiros, contábeis ou comerciais;

d) verificação da exatidão de saldos físicos, em confronto com os registros contábeis, comerciais, fiscais ou parafiscais de ativos e passivos;

e) verificação da exatidão de lançamentos, assentamentos ou registros insertos em livros comerciais, fiscais, contábeis, parafiscais ou paracontábeis, em confronto com os documentos, títulos ou papéis que lhes deram origem;

f) verificação da situação patrimonial, contábil, financeira e econômico-administrativa, inclusive das obrigações assumidas, de qualquer empresa ou entidade, pública ou privada, com base e em confronto com livros comerciais, fiscais, parafiscais, registros contábeis ou paracontábeis, fichas, registros, folhas, com balanços ou demonstrações de contas em geral, em confronto com os documentos que atestam a sua origem e legitimidade;

g) tomadas ou prestações de contas ou de adiantamentos, no serviço público ou em quaisquer entidades ou empresas que recebam auxílios, subvenções ou empréstimos de pessoas jurídicas de direito público ou privado;

h) estudos, planos ou pareceres sobre matéria contábil-fiscal;

i) relatórios sobre quaisquer dos serviços anteriores;

j) relatórios e pareceres de auditoria; e

l) certificado de auditoria, sendo obrigatória a menção da verdadeira situação econômica, jurídica e financeira da entidade auditada sob pena de responsabilidade civil e penal de quem o assinar.

---

1. *Da Prova Pericial*, pp. 1.420-1.421.

m) a verificação física da existência de ativos permanentes, ou de bens do ativo circulante, em confronto com as contas do balanço patrimonial auditado.

2.2. Reconstituição de escrita[2]. Erros na escrituração

A matéria – excetuada a de direito – deve ser objeto de quesitos específicos. Não se admite prova pericial, por ser inútil, protelatória ou mesmo ociosa:

a) nos casos em que o contribuinte, ou pessoa por ele autorizada, com poderes expressos e especiais, firmar acordo de parcelamento e confissão de dívida fiscal;

b) declarar, espontaneamente, saldo devedor de tributo a recolher, o que sói acontecer nos casos de DIPJ, GIAS etc. (TFR, AC nº 78.787, DJU de 21.3.1985, p. 3.525).

Todavia, através de *reconstituição* de escrita contábil ou fiscal ou *revisão* contábil-fiscal de escrituração (ambas constituindo-se em trabalho específico de auditoria contábil-fiscal e privativas de contador habilitado, *ex vi* do Decreto nº 20.158, de 30.6.1931, DOU de 9.7.1931 e 13.2.1932, art. 72; Decreto-lei nº 9.295, de 27.5.1946, DOU de 28.5.1946, arts. 25, *c*, e 26; RT 162/854; Lex 1946/380; Lei nº 6.385, de 7.12.1976, DOU de 9.12.1976, art. 26 e parágrafos; Lei nº 6.404, de 15.12.1976, DOU de 17.12.1976, art. 163, § 5º), pode o contribuinte demonstrar *erro material, fático ou de cálculo*, caso em que é cabível a prova pericial, que será instruída com a revisão ou reconstituição de escrita contábil-fiscal, já com a devida correção nos livros diários e fiscais e comunicação do fato ao fisco respectivo.

A confissão de dívida fiscal ou o pedido de parcelamento não são atos irreversíveis, já tendo ocorrido casos em que o tecnocrata, não contador, efetuou confissão de dívida fiscal *inexistente*, sendo o fato descoberto apenas nos embargos à execução.

2.3. Doutrina

Relacionamos os principais livros doutrinários sobre o tema, entre eles: Samuel Monteiro, *Auditoria Fiscal*, 1979, Leud, SP, pp. 95/130 e 407/474; Ademar Franco, *Aspectos Fiscais do Balanço*, SP, Atlas, 1ª edição, 1978, pp. 216/219; Erymá Carneiro, *A Auditoria na Lei das Sociedades Anônimas*, Rio, 1977, pp. 35/77; R. K. Mautz, *Princípios de Auditoria* (tradução e adaptação técnica do professor Hilário Franco), SP, Atlas, 2ª edição, 1978, 2 volumes; A. Lopes de Sá, *Auditoria Interna*, SP, Atlas, 2ª edição, 1978, *Auditoria de Balanços*, SP, Atlas, 5ª edição, 1978, *Curso de Auditoria*, SP, Atlas, 6ª edição, 1980; *Auditoria do Ativo*, SP, Atlas, SP, 1977; Wolney da Costa Martins (fiscal de tributos federais em Goiania-GO), *Contabilidade Empresarial, auditoria e perícia*, edição própria; Américo Matheus Florentino, *Auditoria Contábil*, Rio, FGV, 1975; Hilário Franco e Ernesto Marra, *Auditoria Contábil*, SP, Atlas, 1982; Nelson Gouveia, *Contabilidade*, SP, McGraw-Hill, 1982 e Stephen Charles Kanitz, *O Parecer do Auditor*, SP, McGraw-Hill, 1979.

2. *Da Prova Pericial*, pp. 125-126.

3. AUDITOR INTERNO OU INDEPENDENTE. LEGISLAÇÃO FEDERAL

3.1. Normas de auditoria independente das demonstrações contábeis

RESOLUÇÃO Nº 820, DE 17 DE DEZEMBRO DE 1997[3]

Aprova a NBC T 11-Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis com alterações e dá outras providências.

O Conselho Federal de Contabilidade, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

Considerando que a constante evolução e a crescente importância da auditoria exigem atualização e aprimoramento das normas endereçadas à sua regência, de modo a manter permanente justaposição e ajustamento entre o trabalho a ser realizado e o modo ou processo dessa realização;

Considerando que por se tratar de atribuição que, para adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Instituto Brasileiro de Contadores, a Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do Brasil e a Superintendência de Seguros Privados;

Considerando que em trabalho, de revisão das normas aprovadas em 1991, visando adequá-las às necessidades decorrentes da evolução da atividade do auditor independente, concluiu o projeto que, para observância pelo universo a que se destina, é editado pela instituição legalmente incumbida de fiscalizar o exercício da profissão;

Considerando que esse trabalho evidencia a capacidade de união, retratando a ação conjunta do Conselho Federal de Contabilidade, do Instituto Brasileiro de Contadores, da Comissão de Valores Mobiliários, do Banco Central do Brasil e da Superintendência de Seguros Privados, resolve.

Art. 1º Aprovar a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, com alterações.

Art. 2º Fica revogada a Resolução CFC nº 700, de 24 de abril de 1991.

Art. 3º Esta Resolução entra em vigor a partir da data de sua publicação.

José Serafim Abrantes
Presidente do Conselho em exercício

NBC T 11 – NORMAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS (revisadas em dezembro de 1997)

11.1 – Conceituação e Disposições Gerais

11.1.1 – Conceituação e Objetivos de Auditoria Independente

11.1.1.1 – A auditoria das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a sua adequação, con-

3. Publicada no *Diário Oficial da União*, seção I, de 21.1.1998, pp. 47/49.

soante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica.

11.1.1.1.1 – Na ausência de disposições específicas, prevalecem as práticas já consagradas pela profissão contábil, formalizadas ou não pelos seus organismos próprios.

11.1.1.2 – Salvo declaração expressa em contrário, constante do parecer, entende-se que o auditor considera adequadas e suficientes, para o entendimento dos usuários, as informações divulgadas nas demonstrações contábeis, tanto em termos de conteúdo quanto de forma.

11.1.1.3 – O parecer do auditor independente tem por limite os próprios objetivos da auditoria das demonstrações contábeis e não representa, pois, garantia de viabilidade futura da entidade ou algum tipo de atestado de eficácia da administração na gestão dos negócios.

11.1.1.4 – O parecer é de exclusiva responsabilidade de contador registrado no Conselho Regional de Contabilidade, nestas normas denominado auditor.

11.1.2 – Procedimentos de Auditoria

11.1.2.1 – Os procedimentos de auditoria são o conjunto de técnicas que permitem ao auditor obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis auditadas e abrangem testes de observância e testes substantivos.

11.1.2.2 – Os testes de observância visam à obtenção de razoável segurança de que os procedimentos de controle interno estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento e cumprimento.

11.1.2.3 – Os testes substantivos visam à obtenção de evidência quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelo sistema contábil da entidade, dividindo-se em:

a) testes de transações e saldos; e

b) procedimentos de revisão analítica.

11.1.3 – Papéis de Trabalho

11.1.3.1 – Os papéis de trabalho são o conjunto de documentos e apontamentos com informações e provas coligidas pelo auditor, preparados de forma manual, por meios eletrônicos ou por outros meios, que constituem a evidência do trabalho executado e o fundamento de sua opinião.

11.1.3.2 – Os papéis de trabalho são de propriedade exclusiva do auditor, responsável por sua guarda e sigilo.

11.1.4 – Fraude e Erro

11.1.4.1 – Para os fins destas normas, considera-se:

a) fraude, o ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis; e

b) erro, o ato não intencional resultante de omissão, desatenção ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações contábeis.

11.1.4.2 – Ao detectar erros relevantes ou fraudes no decorrer dos seus trabalhos, o auditor tem a obrigação de comunicá-los à administração da entidade e sugerir medidas corretivas, informando sobre os possíveis efeitos no seu parecer, caso elas não sejam adotadas.

11.1.4.3 – A responsabilidade primária na prevenção e identificação de fraude e erros é da administração da entidade, através da implementação e manutenção de adequado siste-

ma contábil e de controle interno. Entretanto, o auditor deve planejar seu trabalho de forma a detectar fraudes e erros que impliquem efeitos relevantes nas demonstrações contábeis.

11.2 – Normas de Execução dos Trabalhos

11.2.1 – Planejamento da Auditoria

11.2.1.1 – O auditor deve planejar seu trabalho consoante as Normas Profissionais de Auditor Independente e estas normas, e de acordo com os prazos e demais compromissos contratualmente assumidos com a entidade.

11.2.1.2 – O planejamento pressupõe adequado nível de conhecimento sobre as atividades, os fatores econômicos, legislação aplicável e as práticas operacionais da entidade, e o nível geral de competência de sua administração.

11.2.1.3 – O planejamento deve considerar todos os fatores relevantes na execução dos trabalhos, especialmente os seguintes:

a) o conhecimento detalhado das práticas contábeis adotadas pela entidade e as alterações procedidas em relação ao exercício anterior;

b) o conhecimento detalhado do sistema contábil e de controles internos da entidade e seu grau de confiabilidade;

c) os riscos de auditoria e identificação das áreas importantes da entidade, quer pelo volume de transações, quer pela complexidade de suas atividades;

d) a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados;

e) a existência de entidades associadas, filiais e partes relacionadas;

f) o uso dos trabalhos de outros auditores independentes, especialistas e auditores internos;

g) a natureza, conteúdo e oportunidade dos pareceres, relatórios e outros informes a serem entregues à entidade; e

h) a necessidade de atender prazos estabelecidos por entidades reguladoras ou fiscalizadoras e para a entidade prestar informações aos demais usuários externos.

11.2.1.4 – O auditor deve documentar seu planejamento geral e preparar programas de trabalho por escrito, detalhando o que for necessário à compreensão dos procedimentos que serão aplicados, em termos de natureza, oportunidade e extensão.

11.2.1.5 – Os programas de trabalho devem ser detalhados de forma a servir como guia e meio de controle de sua execução.

11.2.1.6 – O planejamento da auditoria, quando incluir a designação de equipe técnica, deve prever a orientação e supervisão do auditor, que assumirá total responsabilidade pelos trabalhos executados.

11.2.1.7 – A utilização de equipe técnica deve ser prevista de maneira a fornecer razoável segurança de que o trabalho venha a ser executado por pessoa com capacitação profissional, independência e treinamento requeridos nas circunstâncias.

11.2.1.8 – O planejamento e os programas de trabalho devem ser revisados e atualizados sempre que novos fatos o recomendarem.

11.2.1.9 – Quando for realizada uma auditoria pela primeira vez na entidade, ou quando as demonstrações contábeis do exercício anterior tenham sido examinadas por outro auditor, o planejamento deve contemplar os seguintes procedimentos:

a) obtenção de evidências suficientes de que os saldos de abertura do exercício não contenham representações errôneas ou inconsistentes que, de alguma maneira, distorçam as demonstrações contábeis do exercício atual;

b) exame da adequação dos saldos de encerramento do exercício anterior com os saldos de abertura do exercício atual;

c) verificação se as práticas contábeis adotadas no atual exercício são uniformes com as adotadas no exercício anterior;

d) identificação de fatos relevantes que possam afetar as atividades da entidade e sua situação patrimonial e financeira; e

e) identificação de relevantes eventos subseqüentes ao exercício anterior, revelados ou não revelados.

11.2.2 – Relevância

11.2.2.1 – Os exames de auditoria devem ser planejados e executados na expectativa de que os eventos relevantes relacionados com as demonstrações contábeis sejam identificados.

11.2.2.2 – A relevância deve ser considerada pelo auditor quando:

a) determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria;

b) avaliar o efeito das distorções sobre os saldos, denominações e classificação das contas; e

c) determinar a adequação da apresentação e da divulgação da informação contábil.

11.2.3 – Risco de Auditoria

11.2.3.1 – Risco de auditoria é a possibilidade de o auditor vir a emitir uma opinião tecnicamente inadequada sobre demonstrações contábeis significativamente incorretas.

11.2.3.2 – A análise dos riscos de auditoria deve ser feita na fase de planejamento dos trabalhos considerando a relevância em dois níveis:

a) em nível geral, considerando as demonstrações contábeis tomadas no seu conjunto, bem como as atividades, qualidade da administração, avaliação do sistema contábil e de controles internos e situação econômica e financeira da entidade; e

b) em níveis específicos, relativos ao saldo das contas ou natureza e volume das transações.

11.2.3.3 – Para determinar o risco da auditoria, o auditor deve avaliar o ambiente de controle da entidade, compreendendo:

a) a função e envolvimento dos administradores nas atividades da entidade;

b) a estrutura organizacional e os métodos de administração adotados, especialmente quanto a limites de autoridade e responsabilidade;

c) as políticas de pessoal e segregação de funções;

d) a fixação, pela administração, de normas para inventário, para conciliação de contas, preparação de demonstrações contábeis e demais informes adicionais;

e) as implantações, modificações e acesso aos sistemas de informação computadorizada, bem como acesso a arquivos de dados e possibilidade de inclusão ou exclusão de dados;

f) o sistema de aprovação e registro de transações;

g) as limitações de acesso físico a ativos e registros contábeis e/ou administrativos; e

h) as comparações e análises dos resultados financeiros com dados históricos e/ou projetados.

11.2.4 – Supervisão e Controle de Qualidade

11.2.4.1 – Na supervisão dos trabalhos da equipe técnica durante a execução da auditoria, o auditor deve:

a) avaliar o cumprimento do planejamento e do programa de trabalho;

b) avaliar se as tarefas distribuídas à equipe técnica estão sendo cumpridas no grau de competência exigido;

c) resolver questões significativas quanto à aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade;

d) avaliar se os trabalhos foram adequadamente documentados e os objetivos dos procedimentos técnicos alcançados; e

e) avaliar se as conclusões obtidas são resultantes dos trabalhos executados e permitem ao auditor fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis.

11.2.4.2 – O auditor deve instituir um programa de controle de qualidade visando avaliar, periodicamente, se os serviços executados são efetuados de acordo com as Normas Profissionais de Auditor Independente e estas normas.

11.2.4.3 – O programa de controle de qualidade deve ser estabelecido de acordo com a estrutura da equipe técnica do auditor e a complexidade dos serviços que realizar. No caso do auditor atuar sem a colaboração de assistentes, o controle da qualidade é inerente à qualificação profissional do auditor.

11.2.4.4 – Os requisitos que o auditor deve adotar para o controle da qualidade dos seus serviços são os que seguem:

a) o pessoal designado deve ter a competência e habilidade profissional compatíveis com o requerido no trabalho realizado;

b) o pessoal designado deve ter o nível de independência e demais atributos definidos nas Normas Profissionais de Auditor Independente para ter uma conduta profissional inquestionável;

c) o trabalho de auditoria deverá ser realizado por pessoal que tenha um nível de treinamento e de experiência profissional compatível com o grau de complexidade das atividades da entidade auditada; e

d) o auditor deverá planejar, supervisionar e revisar o trabalho em todas as suas etapas, de modo a garantir aos usuários de seus serviços a certeza razoável de que o trabalho foi realizado de acordo com as normas de controle de qualidade requeridas nas circunstâncias.

11.2.4.5 – O controle de qualidade do auditor inclui a avaliação permanente da carteira dos clientes, quanto aos seguintes aspectos:

a) capacidade de atendimento ao cliente, em face da estrutura existente;

b) grau de independência existente; e

c) integridade dos administradores do cliente.

11.2.4.6 – A avaliação permanente da carteira de clientes deverá ser feita por escrito, considerando os seguintes pressupostos:

a) a capacidade de atendimento será determinada pela soma das horas disponíveis, segundo horário contratado com a equipe técnica, em relação às horas contratadas com os clientes;

b) a independência em relação aos clientes deve abranger toda a equipe técnica que trabalhar para o cliente;

c) que não há evidências de que a administração do cliente adotou medidas administrativas que possam comprometer o trabalho do auditor; e

d) o auditor independente deverá avaliar a necessidade de rodízio de auditores responsáveis pela realização dos serviços, de modo a resguardar a independência do auditor responsável pela execução dos serviços.

11.2.5 – Estudo e Avaliação do Sistema Contábil e de Controles Internos

11.2.5.1 – O sistema contábil e de controles internos compreende o plano de organização e o conjunto integrado de método e procedimentos adotados pela entidade na proteção do seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e da sua eficácia operacional.

11.2.5.2 – O auditor deve efetuar o estudo e avaliação do sistema contábil e de controles internos da entidade, como base para determinar a natureza, oportunidade e extensão da aplicação dos procedimentos de auditoria, considerando:

a) o tamanho e complexidade das atividades da entidade;

b) os sistemas de informação contábil, para efeitos tanto internos quanto externos;

c) as áreas de risco de auditoria;

d) a natureza da documentação, em face dos sistemas de informatização adotados pela entidade;

e) o grau de descentralização de decisão adotado pela administração da entidade; e

f) o grau de envolvimento da auditoria interna, se existente.

11.2.5.3 – O sistema contábil e de controles internos é de responsabilidade da administração da entidade; porém o auditor deve efetuar sugestões objetivas para seu aprimoramento, decorrentes de constatações feitas no decorrer do seu trabalho.

11.2.5.4 – A avaliação do sistema contábil e de controles internos pelo auditor deve considerar os seguintes aspectos:

a) o ambiente de controle existente na entidade; e

b) os procedimentos de controle adotados pela administração da entidade.

11.2.5.5 – A avaliação do ambiente de controle existente deve considerar:

a) a definição de funções de toda a administração;

b) o processo decisório adotado na entidade;

c) a estrutura organizacional da entidade e os métodos de delegação de autoridade e responsabilidade;

d) as políticas de pessoal e segregação de funções; e

e) o sistema de controle da administração, incluindo as atribuições da auditoria interna, se existente.

11.2.5.6 – A avaliação dos procedimentos de controle deve considerar:

a) as normas para elaboração de demonstrações contábeis e quaisquer outros informes contábeis e administrativos, para fins quer internos quer externos;

b) a elaboração, revisão e aprovação de conciliações de contas;

c) a sistemática revisão da exatidão aritmética dos registros;

d) a adoção de sistemas de informação computadorizados e os controles adotados na sua implantação, alteração, acesso a arquivos e geração de relatórios;

e) os controles adotados sobre as contas que registram as principais transações da entidade;

f) o sistema de aprovação e guarda de documentos;

g) a comparação de dados internos com fontes externas de informação;

h) os procedimentos de inspeções físicas periódicas em ativos da entidade;

i) a limitação do acesso físico a ativos e registros; e

j) a comparação dos dados realizados com os dados projetados.

11.2.6 – Aplicação dos Procedimentos de Auditoria

11.2.6.1 – A aplicação dos procedimentos de auditoria deve ser realizada, em razão da complexidade e volume das operações, por meio de provas seletivas, testes e amostragens, cabendo ao auditor, com base na análise de riscos de auditoria e outros elementos de que dispuser, determinar a amplitude dos exames necessários à obtenção dos elementos de convicção que sejam válidos para o todo.

11.2.6.2 – Na aplicação dos testes de observância e substantivos, o auditor deve considerar os seguintes procedimentos técnicos básicos:

a) inspeção – exame de registros, documentos e de ativos tangíveis;

b) observação – acompanhamento de processo ou procedimento quando de sua execução;

c) investigação e confirmação – obtenção de informações junto a pessoas ou entidades conhecedoras da transação, dentro ou fora da entidade;

d) cálculo – conferência da exatidão aritmética de documentos comprobatórios, registros e demonstrações contábeis e outras circunstâncias; e

e) revisão analítica – verificação do comportamento de valores significativos, mediante índices, quocientes, quantidades absolutas ou outros meios, com vistas à identificação de situação ou tendências atípicas.

11.2.6.3 – Na aplicação dos testes de observancia, o auditor deve verificar a existência, efetividade e continuidade dos controles internos.

11.2.6.4 – Na aplicação dos testes substantivos, o auditor deve objetivar as seguintes conclusões:

a) existência – se o componente patrimonial existe em certa data;

b) direitos e obrigações – se efetivamente existentes em certa data;

c) ocorrência – se a transação de fato ocorreu;

d) abrangência – se todas as transações estão registradas; e

e) mensuração, apresentação e divulgação – se os itens estão avaliados, divulgados, classificados e descritos de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade.

11.2.6.5 – Na aplicação dos procedimentos de revisão analítica, o auditor deve considerar:

a) o objetivo dos procedimentos e o grau de confiabilidade dos resultados alcançáveis;

b) a natureza da entidade e o conhecimento adquirido nas auditorias anteriores; e

c) a disponibilidade de informações, sua relevância, confiabilidade e comparabilidade.

11.2.6.6 – Se o auditor, durante a revisão analítica, não obtiver informações objetivas suficiente para dirimir as questões suscitadas, deve efetuar verificações adicionais, aplicando novos procedimentos de auditoria, até alcançar conclusões satisfatórias.

11.2.6.7 – Quando o valor envolvido for expressivo em relação à posição patrimonial e financeira e ao resultado das operações, deve o auditor:

a) confirmar os valores das contas a receber e a pagar, através de comunicação direta com os terceiros envolvidos; e

b) acompanhar o inventário físico realizado pela entidade, executando os testes de contagem física e procedimentos complementares aplicáveis.

11.2.7 – Documentação da Auditoria

11.2.7.1 – O auditor deve documentar, através de papéis de trabalho, todos os elementos significativos dos exames realizados e que evidenciam ter sido a auditoria executada de acordo com as normas aplicáveis.

11.2.7.2 – Os papéis de trabalho devem ter abrangência e grau de detalhe suficientes para propiciar o entendimento e o suporte da auditoria executada, compreendendo a documentação do planejamento, a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria, bem como o julgamento exercido pelo auditor e as conclusões alcançadas.

11.2.7.3 – Os papéis de trabalho devem ser elaborados, organizados e arquivados de forma sistemática e racional.

11.2.7.4 – Quando o auditor se utilizar de análises, demonstrações ou quaisquer outros documentos fornecidos pela entidade, deve certificar-se da sua exatidão.

11.2.8 – Continuidade Normal das Atividades da Entidade

11.2.8.1 – A continuidade normal das atividades da entidade deve merecer especial atenção do auditor, quando do planejamento dos seus trabalhos, ao analisar os riscos de auditoria, e deve ser complementada quando da execução de seus exames.

11.2.8.2 – A evidência de normalidade pelo prazo de um ano após a data das demonstrações contábeis é suficiente para a caracterização dessa continuidade.

11.2.8.3 – Caso, no decorrer dos trabalhos, se apresentem indícios que ponham em dúvida essa continuidade, deve o auditor aplicar os procedimentos adicionais que julgar necessários para a formação de juízo embasado e definitivo sobre a matéria.

11.2.8.4 – Na hipótese de o auditor concluir que há evidências de riscos na continuidade normal das atividades da entidade, deve avaliar os possíveis efeitos nas demonstrações contábeis, especialmente quanto à realização dos ativos.

11.2.8.5 – Quando constatar que há evidências de riscos na continuidade normal das atividades da entidade, o auditor independente deverá, em seu parecer, mencionar, em parágrafo de ênfase, os efeitos que tal situação poderá determinar na continuidade operacional da entidade, de modo que os usuários tenham adequada informação sobre a mesma.

11.2.8.6 – Embora não exaustivos, pelo menos os seguintes pressupostos deverão ser adotados pelo auditor na análise da continuidade da entidade auditada:

a) indicadores financeiros:

1 – passivo a descoberto;

2 – posição negativa do capital circulante líquido;

3 – empréstimos com prazo fixo e vencimentos imediatos, sem possibilidade de renovação pelos credores;

4 – excessiva participação de empréstimos de curto prazo, sem a possibilidade de alongamento das dívidas ou capacidade de autorização;

5 – índices financeiros adversos de forma contínua;

6 – prejuízos substanciais de operação e de forma contínua;

7 – retração ou descontinuidade na distribuição de resultados;

8 – incapacidade de devedores na data do vencimento;

9 – dificuldades de acertos com credores;

10 – alterações ou renegociações com credores; e

11 – incapacidade de obter financiamentos para desenvolvimento de novos negócios ou produtos, e inversões para aumento da capacidade produtiva.

b) indicadores de operação:

1 – perda de elementos-chaves na administração sem modificações ou substituições imediatas;

2 – perda de mercado, franquia, licença, fornecedor essencial ou financiador estratégico; e

3 – dificuldades de manter mão-de-obra essencial para a manutenção da atividade.

c) outras indicações:

1 – não cumprimento de normas legais, regulamentares e estatutárias;

2 – contingências capazes de não serem cumpridas pela entidade; e

3 – mudanças das políticas governamentais que afetam a entidade.

11.2.9 – Amostragem

11.2.9.1 – Ao determinar a extensão de um teste de auditoria ou método de seleção de itens a serem testados, o auditor pode empregar técnicas de amostragem.

11.2.9.2 – Ao usar métodos de amostragem estatística ou não estatística, o auditor deve projetar e selecionar uma amostra de auditoria, aplicar a essa amostra procedimentos de auditoria e avaliar os resultados da amostra, de forma a proporcionar evidência de auditoria suficiente e apropriada.

11.2.9.3 – A amostra selecionada pelo auditor deve ter uma relação direta com o volume de transações realizadas pela entidade na área ou transação objeto de exame, como também com os efeitos na posição patrimonial e financeira da entidade, e o resultado por ela obtido no período.

11.2.9.4 – Na determinação da amostra o auditor deve levar em consideração os seguintes fatores:

a) população objeto da amostra;

b) estratificação da amostra;

c) tamanho da amostra;

d) risco da amostragem;

e) erro tolerável; e

f) erro esperado.

11.2.9.5 – Na seleção de amostra devem ser considerados:

a) seleção aleatória;

b) seleção sistemática, observando um intervalo constante entre as transações realizadas; e

c) seleção casual, a critério do auditor, baseada em sua experiência profissional.

11.2.10 – Processamento Eletrônico de Dados – PED

11.2.10.1 – O uso de PED modifica a forma de processamento e armazenamento de informações, afetando a organização e os procedimentos adotados pela entidade na consecução de adequados controles internos. O auditor deve dispor de compreensão suficiente dos recursos de PED e dos sistemas de processamento existentes, a fim de avaliá-los e planejar adequadamente seu trabalho.

11.2.10.2 – O uso de técnicas de auditoria que demandem o emprego de recursos de PED requer que o auditor as domine completamente, de forma a implementar os próprios procedimentos ou, se for o caso, supervisionar e revisar os trabalhos de especialistas.

11.2.10.3 – O grau mínimo de conhecimento que o auditor deve ter para planejar, dirigir, supervisionar e revisar o trabalho de auditoria desenvolvida em ambiente de PED compreende:

a) conhecer suficientemente o sistema de contabilidade e de controle interno afetado pelo ambiente de PED;

b) determinar o efeito que o ambiente de PED possa ter sobre a avaliação de risco global da entidade e em nível de saldos de contas e de transações; e

c) estabelecer e supervisionar o nível de provas de controle e de procedimentos substantivos capaz de assegurar a confiabilidade necessária para conclusão sobre os controles internos e as demonstrações contábeis.

11.2.10.4 – O planejamento do trabalho em ambiente de PED deve considerar:

a) o volume de transações da entidade;

b) as entradas de dados nos sistemas que determinam múltiplas transações, registradas de forma simultanea, especialmente nos registros contábeis, as quais não podem ser validadas independentemente; e

c) as transações da entidade que são intercambiadas eletronicamente com outras entidades.

11.2.10.5 – No programa de trabalho para os exames dos sistemas de PED, o auditor independente deverá incluir:

a) o exame da segurança dos sistemas adotados pela entidade;

b) o exame da estrutura e confiabilidade dos sistemas adotados para o controle e gerenciamento das atividades da entidade; e

c) o grau de integração dos sistemas computadorizados com os registros contábeis da entidade, como forma de propiciar a confiabilidade das demonstrações contábeis da mesma.

11.2.11 – Estimativas Contábeis

11.2.11.1 – As estimativas contábeis são de responsabilidade da administração da entidade e se baseiam em fatores objetivos e subjetivos, requerendo o seu julgamento na determinação do valor adequado a ser registrado nas demonstrações contábeis.

11.2.11.2 – O auditor deve ter conhecimentos suficientes sobre os controles, procedimentos e métodos utilizados pela entidade no estabelecimento de estimativas que resultem em provisões.

11.2.11.3 – O auditor deve se assegurar da razoabilidade das estimativas, individualmente consideradas, quando estas forem relevantes. Tal procedimento inclui, além da análise da fundamentação matemático-estatística dos procedimentos utilizados pela entidade na quantificação das estimativas, a coerência destas com o comportamento da entidade em períodos anteriores, as práticas correntes em entidades semelhantes, os planos futuros da entidade, a conjuntura econômica e suas projeções.

11.2.11.4 – Quando a comparação entre as estimativas feitas em períodos anteriores e os valores reais destas evidenciar variações significativas, deve o auditor verificar se houve o competente ajuste nos procedimentos, de forma a permitir estimativas mais apropriadas no período em exame.

11.2.12 – Transações com Partes Relacionadas

11.2.12.1 – O auditor deve obter evidências suficientes para identificar partes relacionadas na fase de planejamento, possibilitando detectar, no decorrer dos trabalhos, quaisquer transações relevantes que as envolvam.

11.2.12.2 – O auditor deve examinar as transações relevantes com partes relacionadas, aplicando os procedimentos necessários à obtenção de informações sobre a finalidade, natureza e extensão das transações, com especial atenção àquelas que pareçam anormais ou envolvam partes relacionadas não identificadas quando do planejamento.

11.2.13 – Transações e Eventos Subseqüentes

11.2.13.1 – O auditor deve aplicar procedimentos específicos em relação aos eventos ocorridos entre as datas do balanço e a do seu parecer, que possam demandar ajustes nas demonstrações contábeis ou a divulgação de informações nas notas explicativas.

11.2.13.2 – O auditor deve considerar em seu parecer os efeitos decorrentes de transações e eventos subseqüentes relevantes ao exame das demonstrações contábeis, mencionando-os como ressalva ou em parágrafo de ênfase, quando não ajustadas ou reveladas adequadamente.

11.2.13.3 – O auditor deverá considerar três situações de eventos subseqüentes:

a) os ocorridos entre a data do término do exercício social e a data da emissão do parecer;

b) os ocorridos depois do término do trabalho de campo, com a conseqüente emissão do parecer e a data da divulgação das demonstrações contábeis; e

c) os ocorridos após a divulgação das demonstrações contábeis.

11.2.13.4 – Para ter condições de formar opinião sobre as demonstrações contábeis considerando os efeitos relevantes das transações e eventos subseqüentes ao encerramento do exercício social, o auditor deve considerar:

a) os procedimentos da administração para que os eventos sejam divulgados;

b) os atos e fatos administrativos registrados em atas de reuniões de acionistas, administradores e outros órgãos estatutários;

c) os informes, de qualquer espécie, divulgados pela entidade;

d) a situação de contingências conhecidas e reveladas pela administração e pelos advogados da entidade; e

e) a existência de eventos, não revelados pela administração nas demonstrações contábeis, que tenham efeitos relevantes sobre as mesmas.

11.2.14 – Carta de Responsabilidade da Administração

11.2.14.1 – O auditor deve obter carta que evidencie a responsabilidade da administração quanto às informações e dados e à preparação e apresentação das demonstrações contábeis submetidas aos exames de auditoria.

11.2.14.2 – A carta de responsabilidade deve ser emitida com a mesma data do parecer do auditor sobre as demonstrações contábeis a que ela se refere.

11.2.15 – Contingências

11.2.15.1 – O auditor deve adotar procedimentos para assegurar-se de que todas as contingências passivas relevantes, decorrentes de processos judiciais, reivindicações e reclamações, bem como de lançamentos de tributos em disputa, foram identificadas e consideradas pela administração da entidade na elaboração das demonstrações contábeis.

11.2.15.2 – Os seguintes procedimentos devem ser executados pelo auditor:

a) discussão, com a administração da entidade, das políticas e procedimentos adotados para identificar, avaliar e contabilizar as contingências passivas;

b) obtenção de carta dos advogados da entidade quanto à existência de contingências na época da execução dos trabalhos finais de auditoria; e

c) discussão, com os advogados e/ou a administração da entidade, das perspectivas no desfecho das contingências e da adequação das perdas contingentes provisionadas, bem como das divulgações a serem feitas nas demonstrações contábeis.

11.2.15.3 – O auditor deve adotar os mesmos procedimentos com relação às contingências ativas.

11.3 – Normas do Parecer dos Auditores Independentes

11.3.1 – Generalidades

11.3.1.1 – O "Parecer dos Auditores Independentes", ou "Parecer do Auditor Independente", é o documento mediante o qual o auditor expressa sua opinião, de forma clara e objetiva, sobre as demonstrações contábeis nele indicadas.

11.3.1.2 – Como o auditor assume, através do parecer, responsabilidade técnico-profissional definida, inclusive de ordem pública, é indispensável que tal documento obedeça às características intrínsecas e extrínsecas estabelecidas nas presentes normas.

11.3.1.3 – Em condições normais, o parecer é dirigido aos acionistas, cotistas, ou sócios, ao conselho de administração ou à diretoria da entidade, ou outro órgão equivalente, segundo a natureza desta. Em circunstâncias próprias, o parecer é dirigido ao contratante dos serviços.

11.3.1.4 – O parecer deve identificar as demonstrações contábeis sobre as quais o auditor está expressando sua opinião, indicando, outrossim, o nome da entidade, as datas e períodos a que correspondem.

11.3.1.5 – O parecer deve ser datado e assinado pelo contador responsável pelos trabalhos, e conter seu número de registro no Conselho Regional de Contabilidade.

11.3.1.6 – Caso o trabalho tenha sido realizado por empresa de auditoria, o nome e o número de registro cadastral no Conselho Regional de Contabilidade também devem constar do parecer.

11.3.1.7 – A data do parecer deve corresponder ao dia do encerramento dos trabalhos de auditoria na entidade.

11.3.1.8 – O parecer deve expressar, clara e objetivamente, se as demonstrações contábeis auditadas, em todos os aspectos relevantes, na opinião do auditor, estão adequadamente representadas ou não, consoante as disposições contidas no item 11.1.1.1.

11.3.1.9 – O parecer classifica-se, segundo a natureza da opinião que contém, em:

a) parecer sem ressalva;

b) parecer com ressalva;

c) parecer adverso; e

d) parecer com abstenção de opinião.

11.3.2 – Parecer sem Ressalva

11.3.2.1 – O parecer sem ressalva indica que o auditor está convencido de que as demonstrações contábeis foram elaboradas consoante as disposições contidas no item 11.1.1.1, em todos os aspectos relevantes.

11.3.2.2 – O parecer sem ressalva implica afirmação de que, em tendo havido alterações na observancia das disposições contidas no item 11.1.1.1, elas tiveram seus efeitos avaliados e aceitos e estão devidamente revelados nas demonstrações contábeis.

11.3.2.3 – O parecer sem ressalva deve obedecer ao seguinte modelo:

3.2. Modelo. Parecer dos auditores independentes

Destinatário

(1) Examinamos os balanços patrimoniais da Empresa ABC, levantados em 31 de dezembro de 19XI e de 19XO, e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos correspondentes aos exercícios findos naquelas datas, elaborados sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.

(2) Nossos exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria e compreenderam: (a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e o sistema contábil e de controles internos da entidade; (b) a constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis divulgados; e (c) a avaliação das práticas e das estimativas contábeis mais representativas adotadas pela administração da entidade, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

(3) Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Empresa ABC em 31 de dezembro de 19XI e de 19XO, o resultado de suas operações, as mutacões de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos referentes aos exercícios findos naquelas datas, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Local e data

Assinatura

Nome do auditor-responsável técnico contador

Número de registro no CRC

Nome da empresa de auditoria

Número de registro cadastral no CRC

11.3.3 – Circunstâncias que Impedem a Emissão do Parecer sem Ressalva

11.3.3.1 – O auditor não deve emitir parecer sem ressalva quando existir qualquer das circunstâncias seguintes, que, na sua opinião, tenham efeitos relevantes para as demonstrações contábeis:

a) discordância com a administração da entidade a respeito do conteúdo e/ou forma de apresentação das demonstrações contábeis; ou

b) limitação na extensão do seu trabalho.

11.3.3.2 – A discordância com a administração da entidade a respeito do conteúdo e forma de apresentação das demonstrações contábeis deve conduzir à opinião com ressalva ou à opinião adversa, com os esclarecimentos que permitam a correta interpretação dessas demonstrações.

11.3.3.3 – A limitação na extensão do trabalho deve conduzir à opinião com ressalva ou à abstenção de opinião.

11.3.3.4 – Na auditoria independente das demonstrações contábeis das entidades, públicas ou privadas, sujeitas a regulamentação específica quanto à adoção de normas contábeis próprias ao segmento econômico, quando elas forem significativamente conflitantes com as disposições contidas no item 11.1.1.1, o auditor deve emitir parecer com ressalva.

11.3.3.5 – Quando o auditor emitir parecer com ressalva, adverso ou com abstenção de opinião, deve ser incluída descrição clara de todas as razões que fundamentaram o seu parecer e, se praticável, a quantificação dos efeitos sobre as demonstrações contábeis. Essas informações devem ser apresentadas em parágrafo específico do parecer, precedendo ao da opinião e, se for o caso, fazer referência a uma divulgação mais ampla pela entidade em nota explicativa às demonstrações contábeis.

11.3.4 – Parecer com Ressalva

11.3.4.1 – O parecer com ressalva é emitido quando o auditor conclui que o efeito de qualquer discordância ou restrição na extensão de um trabalho não é de tal magnitude que requeira parecer adverso ou abstenção de opinião.

11.3.4.2 – O parecer com ressalva deve obedecer ao modelo do parecer sem ressalva, com a utilização das expressões *exceto por, exceto quanto* ou *com exceção de* referindo-se aos efeitos do assunto objeto da ressalva.

11.3.5 – Parecer Adverso

11.3.5.1 – No parecer adverso, o auditor emite opinião de que as demonstrações contábeis não estão adequadamente representadas, nas datas e períodos indicados, de acordo com as disposições contidas no item 11.1.1.1.

11.3.5.2 – O auditor deve emitir parecer adverso quando verificar que as demonstrações contábeis estão incorretas ou incompletas, em tal magnitude que impossibilite a emissão do parecer com ressalva.

11.3.6 – Parecer com Abstenção de Opinião

11.3.6.1 – O parecer com a abstenção de opinião é aquele em que o auditor deixa de emitir opinião sobre as demonstrações contábeis, por não ter obtido comprovação suficiente para fundamentá-la.

11.3.6.2 – A abstenção de opinião em relação às demonstrações contábeis tomadas em conjunto não elimina a responsabilidade do auditor de mencionar, no parecer, qualquer desvio relevante que possa influenciar a decisão do usuário dessas demonstrações.

11.3.7 – Incerteza

11.3.7.1 – Quando ocorrer incerteza em relação a fato relevante, cujo desfecho poderá afetar significativamente a posição patrimonial e financeira da entidade, bem como o resultado das suas operações, deve o auditor adicionar um parágrafo de ênfase em seu parecer, após o parágrafo de opinião, fazendo referência à nota explicativa da administração, que deve descrever de forma mais extensa, a natureza e, quando possível, o efeito da incerteza.

11.3.7.2 – Na hipótese do emprego de parágrafo de ênfase, o parecer permanece na condição de parecer sem ressalva.

11.3.7.3 – Se o auditor concluir que a matéria envolvendo incerteza relevante não está adequadamente divulgada nas demonstrações contábeis, de acordo com as disposições contidas no item 11.1.1.1, o seu parecer deve conter ressalva ou opinião adversa, pela omissão ou inadequação da divulgação.

11.3.8 – Informações Relevantes nas Demonstrações Contábeis

11.3.8.1 – O auditor deve incluir no seu parecer informações consideradas relevantes para adequada interpretação das demonstrações contábeis, ainda que divulgadas pela entidade.

11.3.9 – Parecer quando Demonstrações Contábeis de Controladas e/ou Coligadas são Auditadas por Outros Auditores

11.3.9.1 – O auditor deve assegurar-se de que as demonstrações contábeis das controladas e/ou coligadas, relevantes, utilizadas para fins de consolidação ou contabilização dos investimentos pelo valor do patrimônio líquido na controladora e/ou investidora, estão de acordo com as disposições contidas no item 11.1.1.1.

11.3.9.2 – Quando houver participação de outros auditores independentes no exame das demonstrações contábeis das controladas e/ou coligadas, relevantes, o auditor da controladora e/ou investidora deve destacar esse fato no seu parecer.

11.3.9.3 – Nessas circunstâncias, o auditor da controladora e/ou investidora deve expressar sua opinião sobre as demonstrações contábeis como um todo, baseando-se exclusivamente no parecer de outro auditor com respeito às demonstrações contábeis de controladas e/ou coligadas. Esse fato deve ser destacado no parecer, indicando os valores envolvidos.

11.3.10 – Parecer sobre Demonstrações Contábeis Condensadas

11.3.10.1 – O auditor poderá expressar opinião sobre demonstrações contábeis apresentadas de forma condensada, desde que tenha emitido opinião sobre as demonstrações contábeis originais.

11.3.10.2 – O parecer sobre as demonstrações contábeis condensadas deve indicar que elas estão preparadas segundo os critérios utilizados originalmente e que o perfeito entendimento da posição da entidade depende da leitura das demonstrações contábeis originais.

11.3.10.3 – Toda informação importante, relacionada com ressalva, parecer adverso, parecer com abstenção de opinião e/ou ênfase, constante do parecer do auditor sobre as demonstrações contábeis originais, deve estar incluída no parecer sobre as demonstrações contábeis condensadas.

11.3.11 – Demonstrações Contábeis Não-Auditadas

11.3.11.1 – Sempre que o nome do auditor estiver, de alguma forma, associado com demonstrações ou informações contábeis que ele não auditou, estas devem ser claramente identificadas como *não-auditadas*, em cada folha do conjunto.

11.3.11.2 – Em havendo emissão de relatório, este deve conter a indicação de que o auditor não está expressando opinião sobre as referidas demonstrações contábeis.

3.3. Normas profissionais do auditor independente

RESOLUÇÃO Nº 821, DE 17 DE DEZEMBRO DE 1997[4]

Aprova a NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente com alterações e dá outras providências.

O Conselho Federal de Contabilidade, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

Considerando que a constante evolução e a crescente importância da auditoria exigem atualização e aprimoramento das normas endereçadas à sua regência, de modo a manter

4. Publicada no *Diário Oficial da União*, seção I, de 21.1.1998, pp. 49/50.

permanente justaposição e ajustamento entre o trabalho a ser realizado e o modo ou processo dessa realização;

Considerando que por se tratar de atribuição que, para adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Instituto Brasileiro de Contadores, a Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do Brasil e a Superintendência de Seguros Privados;

Considerando que esse trabalho, de revisão das normas aprovadas em 1991, visando adequá-las às necessidades decorrentes da evolução da atividade do auditor independente, concluiu o projeto que, para observância pelo universo a que se destina, é editado pela instituição legalmente incumbida de fiscalizar o exercício da profissão;

Considerando que esse trabalho evidencia a capacidade de união, retratando a ação conjunta do Conselho Federal de Contabilidade, do Instituto Brasileiro de Contadores, da Comissão de Valores Mobiliários, do Banco Central do Brasil e da Superintendência de Seguros Privados; resolve:

Art. 1º Aprovar a NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente, com alterações.

Art. 2º Fica revogada a Resolução CFC nº 701, de 10 de maio de 1991.

Art. 3º Esta Resolução entra em vigor a partir da data de sua publicação.

José Serafim Abrantes
Presidente do Conselho em exercício

NBC P 1 – NORMAS PROFISSIONAIS DE AUDITOR INDEPENDENTE (revisadas em dezembro de 1997)

1. 1 – Competência Técnico-Profissional

1.1.1 – O contador, na função de auditor independente, deve manter seu nível de competência profissional pelo conhecimento atualizado dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade, das técnicas contábeis, especialmente na área de auditoria, da legislação inerente à profissão, dos conceitos e técnicas administrativas e da legislação específica aplicável à entidade auditada.

1.1.2 – O auditor, para assumir a responsabilidade por uma auditoria das demonstrações contábeis, deve ter conhecimento da atividade da entidade auditada, de forma suficiente para que lhe seja possível identificar e compreender as transações realizadas pela mesma e as práticas contábeis aplicadas, que possam ter efeitos relevantes sobre a posição patrimonial e financeira da entidade, e o parecer a ser por ele emitido sobre as demonstrações contábeis.

1.1.3 – Antes de aceitar o trabalho, o auditor deverá obter conhecimento preliminar da atividade da entidade a ser auditada, mediante avaliação junto à administração, da estrutura organizacional, da complexidade das operações, e do grau de exigência requerido para a realização do trabalho de auditoria, de modo a poder avaliar se está capacitado a assumir a responsabilidade pelo trabalho a ser realizado. Esta avaliação deve ficar evidenciada de modo a poder ser comprovado o grau de prudência e zelo na contratação dos serviços.

1.1.4 – O auditor deve recusar os serviços sempre que reconhecer não estar adequadamente capacitado para desenvolvê-los, contemplada a utilização de especialistas noutras áreas, em face da especialização requerida e dos objetivos do contratante.

1.2 – Independência

1.2.1 – O auditor deve ser independente, não podendo deixar-se influenciar por fatores estranhos, por preconceitos ou quaisquer outros elementos materiais ou afetivos que resultem perda, efetiva ou aparente, de sua independência.

1.2.2 – Está impedido de executar trabalho de auditoria independente, o auditor que tenha tido, no período a que se refere a auditoria ou durante a execução dos serviços, em relação à entidade auditada, suas coligadas, controladas, controladoras ou integrantes do mesmo grupo econômico:

a) vínculo conjugal ou de parentesco consangüíneo em linha reta, sem limites de grau, em linha colateral até o 3º grau e por afinidade até o 2º grau, com administradores, acionistas, sócios ou com empregados que tenham ingerência na sua administração ou nos negócios ou sejam responsáveis por sua contabilidade;

b) relação de trabalho como empregado, administrador ou colaborador assalariado, ainda que esta relação seja indireta, nos dois últimos anos;

c) participação direta ou indireta como acionista ou sócio;

d) interesse financeiro direto, imediato ou mediato, ou substancial interesse financeiro indireto, compreendida a intermediação de negócios de qualquer tipo e a realização de empreendimentos conjuntos;

e) função ou cargo incompatível com a atividade de auditoria independente;

f) fixado honorários condicionais ou incompatíveis com a natureza do trabalho contratado; e

g) qualquer outra situação de conflito de interesses no exercício da auditoria independente, na forma que vier a ser definida pelos órgãos reguladores e fiscalizadores.

1.2.3 – O auditor deve recusar o trabalho ou renunciar à função na ocorrência de qualquer das hipóteses de conflitos de interesses previstos no item 1.2.2.

1.3 – Responsabilidades do Auditor na Execução dos Trabalhos

1.3.1 – O auditor deve aplicar o máximo de cuidado e zelo na realização dos trabalhos e na exposição de suas conclusões.

1.3.2 – Ao opinar sobre as demonstrações contábeis o auditor deve ser imparcial.

1.3.3 – O exame das demonstrações contábeis não tem por objetivo precípuo a descoberta de fraudes. Todavia, o auditor independente deve considerar a possibilidade de sua ocorrência.

1.3.4 – Quando eventuais distorções, por fraude ou erro, afetarem as demonstrações contábeis de forma relevante, cabe ao auditor independente, caso não tenha feito ressalva específica em seu parecer, demonstrar, mediante, inclusive, a exibição de seus papéis de trabalho às entidades referidas no item 1.6.5, que seus exames foram conduzidos de forma a atender as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis e as presentes normas.

1.4 – Honorários

1.4.1 – O auditor deve estabelecer e documentar seus honorários mediante avaliação dos serviços, considerando os seguintes fatores:

a) a relevância, o vulto, a complexidade do serviço e o custo do serviço a executar;

b) o número de horas estimadas para a realização dos serviços;

c) a peculiaridade de tratar-se de cliente eventual, habitual ou permanente;

d) a qualificação técnica dos profissionais que irão participar da execução dos serviços;

e) o lugar em que os serviços serão prestados, fixando, se for o caso, como serão cobrados os custos de viagens e estadas.

1.4.2 – Os honorários deverão constar de carta-proposta ou documento equivalente, elaborada antes do início da execução do trabalho que também contenha:

a) a descrição dos serviços a serem realizados, inclusive referências às leis e regulamentos aplicáveis ao caso;

b) que o trabalho será efetuado segundo as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis e as presentes normas;

c) o prazo estimado para realização dos serviços;

d) os relatórios a serem emitidos; e

e) as condições de pagamento dos honorários.

1.4.3 – A inobservância de qualquer dos itens referidos nos itens 1.4.1 e 1.4.2 constitui infração ao Código de Ética do Contabilista.

1.5 – Guarda da Documentação

1.5.1 – O auditor, para fins de fiscalização do exercício profissional, deve conservar a boa guarda, pelo prazo de 5 (cinco) anos, a partir da data da emissão de seu parecer, toda a documentação, papéis de trabalho, relatórios e pareceres relacionados com os serviços realizados.

1.6 – Sigilo

1.6.1 – O sigilo profissional deve ser observado nas seguintes circunstâncias:

a) na relação entre o auditor e a entidade auditada;

b) na relação entre os auditores;

c) na relação entre os auditores e os organismos reguladores e fiscalizadores; e

d) na relação entre o auditor e demais terceiros.

1.6.2 – O auditor deve respeitar e assegurar o sigilo relativamente às informaçoes obtidas durante o seu trabalho na entidade auditada, não as divulgando sob nenhuma circunstância, sem autorização expressa da entidade, salvo quando houver obrigação legal de fazê-lo.

1.6.3 – O auditor somente deverá divulgar a terceiros informações sobre a entidade auditada ou sobre o trabalho por ele realizado, caso seja autorizado, por escrito, pela administração da entidade, com poderes para tanto, que contenha de forma clara e objetiva os limites das informações a serem fornecidas, sob pena de infringir o sigilo profissional.

1.6.4 – O auditor, quando previamente autorizado, por escrito, pela entidade auditada, deverá fornecer as informações que forem julgadas necessárias ao trabalho do auditor independente que o suceder, as quais serviram de base para emissão do último parecer de auditoria por ele emitido.

1.6.5 – O auditor, desde que autorizado pela administração da entidade auditada, quando solicitado, por escrito e fundamentadamente, pelo Conselho Federal de Contabilidade e Conselhos Regionais de Contabilidade, bem como pelos órgãos reguladores e fiscalizadores de atividades específicas, quando o trabalho for realizado em entidades sujeitas ao controle daqueles organismos, deve exibir as informações obtidas durante o seu trabalho, incluindo a fase de pré-contratação dos serviços, a documentação, papéis de trabalho, relatórios e pareceres, de modo a demonstrar que o trabalho foi realizado de acordo com as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, das presentes normas e demais normas legais aplicáveis.

1.6.5.1 – Os contadores designados pelo Conselho Federal de Contabilidade e Conselhos Regionais de Contabilidade para efetuarem a fiscalização do exercício profissional deverão ter competência técnico-profissional similar à requerida ao auditor independente para o trabalho por ele realizado e assumirão compromisso de sigilo profissional semelhante.

1.6.5.2 – Os organismos profissionais assumirão a responsabilidade civil por perdas e danos que vierem a ser causados em decorrência da quebra de sigilo pelos profissionais por eles designados para o exame dos trabalhos desenvolvidos pelos auditores.

1.6.6 – O dever de manter o sigilo prevalece:

a) para os auditores, mesmo após terminados os compromissos contratuais;

b) para os contadores designados pelos organismos referidos no item 1.6.5, mesmo após o término do vínculo empregatício ou funcional; e

c) para os Conselheiros do Conselho Federal de Contabilidade e dos Conselhos Regionais de Contabilidade, mesmo após o término dos respectivos mandatos.

1.7 – Responsabilidade Pela Utilização do Trabalho do Auditor Interno

1.7.1 – A responsabilidade do auditor não será modificada, mesmo quando o contador, na função de auditor interno, contribuir para a realização dos trabalhos.

1.8 – Responsabilidade pela Utilização do Trabalho de Especialistas

1.8.1 – O auditor pode utilizar especialistas legalmente habilitados como forma de contribuir para a realização de seu trabalho, mantendo integral a sua responsabilidade profissional.

1.8.2 – A responsabilidade do auditor fica restrita à sua competência profissional, quando o especialista legalmente habilitado for contratado pela entidade auditada, sem vínculo empregatício, para executar serviços que tenham efeitos relevantes nas demonstrações contábeis, quando tal fato for mencionado em seu parecer.

1.9 – Informações Anuais aos Conselhos Regionais de Contabilidade

1.9.1 – O auditor deverá enviar, até 30 de junho de cada ano, ao Conselho Regional de Contabilidade, na forma a ser regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade:

a) as informações sobre os seus clientes, cuja sede seja a da jurisdição do respectivo Conselho, e que o objeto do trabalho seja a auditoria independente, realizado em demonstrações contábeis relativas ao exercício encerrado até o dia 31 de dezembro do ano anterior;

b) a relação dos nomes do seu pessoal técnico existente em 31 de dezembro do ano anterior; e

c) a relação de seus clientes cujos honorários representem mais de 10% do seu faturamento anual, bem como os casos onde o faturamento de outros serviços prestados aos mesmos clientes de auditoria, ultrapassarem, na média dos últimos 3 anos, os honorários dos serviços de auditoria.

1.9.2 – Quando solicitado, o auditor deverá disponibilizar e fornecer, no prazo de trinta dias, a relação de seus clientes e outras informações necessárias à fiscalização da atividade de auditoria independente.

1.9.3 – A relação de clientes referida no item 1.9.2 deverá identificar as companhias abertas, instituições financeiras, e demais entidades autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, fundos de investimento, entidades autorizadas a funcionar pela Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), administradoras de consórcio, entidades fechadas de previdência privada, empresas estatais (federais, estaduais e municipais),

empresas públicas, sociedade por ações de capital fechado com mais de 100 acionistas e as sociedades limitadas que tenham o controle societário, direto ou indireto, das entidades referidas neste item.

1.9.4 – As informações prestadas aos Conselhos Regionais de Contabilidade serão resguardadas pelo sigilo, nos termos previstos nestas normas.

1.10 – Educação Continuada

1.10.1 – O auditor independente, no exercício de sua atividade, deverá comprovar a participação em programa de educação continuada, na forma a ser regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade.

1.11 – Exame de Competência Profissional

1.11.1 – O auditor independente, para poder exercer sua atividade, deverá submeter-se a exame de competência profissional, na forma a ser regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade.

3.4. Auditoria independente. Comissão de Valores Mobiliários

INSTRUÇÃO Nº 216, DE 29 DE JUNHO DE 1994[5]*

Dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do Mercado de Valores Mobiliários, define os deveres e responsabilidades dos auditores independentes, bem como os casos em que o registro pode ser recusado, suspenso ou cancelado e revoga a Instrução CVM nº 204, de 7 de dezembro de 1993.

O Presidente da Comissão de Valores Mobiliários torna público que o Colegiado, em reunião realizada em 27 de junho de 1994, com fundamento nos artigos 1º, inciso V, 22, parágrafo único, inciso IV, e 26, parágrafos 1º e 2º, da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e tendo em vista o disposto no artigo 177, parágrafo 3º, da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, resolveu baixar a seguinte Instrução:

REGISTRO, SUAS CATEGORIAS E CONDIÇÕES

Art. 1º O auditor independente, para exercer atividade no âmbito do mercado de valores mobiliários, está sujeito a registro na Comissão de Valores Mobiliários, regulado pela presente Instrução.

Art. 2º O registro de auditor independente na Comissão de Valores Mobiliários é privativo do contador e da sociedade civil constituída exclusivamente para prestação de serviços profissionais de auditoria e demais serviços inerentes à profissão de contador, respectivamente registrado e inscrita em Conselho Regional de Contabilidade, e que satisfaçam às condições constantes desta Instrução.

5. Publicada no *Diário Oficial da União*, seção I, de 1º.7.1994, pp. 9.812/815.

* Revogada pela Instrução 308/99.

Art. 3º O registro de auditor independente compreende duas categorias:

I) "Auditor Independente-Pessoa Física", conferido ao contador que satisfaça aos requisitos previstos nos artigos 4º e 11 ou 13 desta Instrução.

II) "Auditor Independente-Pessoa Jurídica", conferido à sociedade constituída sob a forma de sociedade civil que satisfaça aos requisitos previstos nos artigos 5º e 12 desta Instrução.

§ 1º A Comissão de Valores Mobiliários manterá, ainda, cadastro dos responsáveis técnicos com poderes para assinar parecer de auditoria, em nome de cada sociedade, no âmbito do mercado de valores mobiliários.

§ 2º Para efeito desta Instrução, o cadastro de responsáveis técnicos compreende os sócios, diretores e demais contadores integrantes do quadro técnico de cada sociedade, que tenham comprovado o exercício da atividade de auditoria conforme requerido no artigo 14.

Art. 4º Para fins de registro na categoria de "Auditor Independente-Pessoa Física", deverá o interessado comprovar, cumulativamente:

I) estar registrado em Conselho Regional de Contabilidade, na categoria de contador;

II) haver exercido atividade de auditoria de demonstrações contábeis, dentro do território nacional, por período não inferior a 5 (cinco) anos, consecutivos ou não, contados a partir da data de registro em Conselho Regional de Contabilidade, na categoria de contador, ressalvado o disposto no artigo 6º;

III) estar exercendo atividade de auditoria independente, mantendo escritório profissional legalizado, em nome próprio, com instalações compatíveis com o exercício da atividade, em condições que garantam a guarda, a segurança e o sigilo dos documentos e informações decorrentes dessa atividade, bem como a absoluta privacidade no relacionamento com seus clientes.

Art. 5º Para fins de registro na categoria de "Auditor Independente-Pessoa Jurídica", deverá a interessada comprovar, cumulativamente:

I) estar inscrita no Registro Civil das Pessoas Jurídicas, sob a forma de sociedade civil, constituída exclusivamente para prestação de serviços profissionais de auditoria e demais serviços inerentes à profissão de contador;

II) serem todos os sócios contadores;

III) constar do contrato social, ou ato constitutivo equivalente, cláusula dispondo que a sociedade responsabilizar-se-á pela reparação de dano que causar a terceiros, por culpa ou dolo, no exercício da atividade profissional, e que os sócios responderão, solidária e ilimitadamente, pelas obrigações sociais, depois de esgotados os bens da sociedade;

IV) estar inscrita, bem como seus sócios e responsáveis técnicos recadastrados, em Conselho Regional de Contabilidade;

V) terem, os responsáveis técnicos com poderes para emitir e assinar parecer de auditoria em nome da sociedade, exercido atividade de auditoria de demonstrações contábeis dentro do território nacional, por período não inferior a 5 (cinco) anos, consecutivos ou não, contados a partir da data do registro em Conselho Regional de Contabilidade, na categoria de contador, ressalvado o disposto no artigo 6º;

VI) ter cadastrada, pelo menos, metade dos sócios como responsável técnico nesta Comissão;

VII) manter escritório profissional legalizado, em nome da sociedade com instalações compatíveis com o exercício da atividade de auditoria independente, em condições que garantam a guarda, a segurança e o sigilo dos documentos e informações decorrentes dessa atividade, bem como a absoluta privacidade no relacionamento com seus clientes;

VIII) constar, do contrato social, cláusula atribuindo a um dos sócios a função de responsável, perante a Comissão de Valores Mobiliários, pela prestação de esclarecimentos relacionados ao cumprimento dessa Instrução.

Art. 6º O período de exercício da atividade de auditoria das demonstrações contábeis, contado a partir da data do registro no Conselho Regional de Contabilidade e previsto nos incisos II do artigo 4º e V do artigo 5º, poderá ser reduzido para até 3 (três) anos, a critério da Comissão de Valores Mobiliários, se o interessado comprovar uma das seguintes condições:

I) a conclusão, com aproveitamento, de curso de mestrado específico em contabilidade, organizado na forma da legislação pertinente do Conselho Federal de Educação;

II) ter exercido no exterior, pelo prazo necessário para completar o período mínimo de 5 (cinco) anos, a atividade de auditoria de demonstrações contábeis, na forma da legislação que regula o exercício da profissão no país onde tenha exercido essa atividade;

III) ter exercido, anteriormente ao registro no Conselho Regional de Contabilidade, nas formas previstas nos incisos III e IV do artigo 14 desta Instrução, pelo prazo necessário para completar período mínimo de 5 (cinco) anos, a atividade de auditoria de demonstrações contábeis, com a comprovação de estar cursando, naquele período, a faculdade de Ciências Contábeis.

Parágrafo único. O prazo previsto no *caput* deste artigo poderá ser reduzido para até 1 (um) ano, quando a atividade de auditoria tiver sido exercida em país integrante do Mercado Comum do Sul (Mercosul), aplicando-se, no entanto, o disposto no inciso II deste artigo.

3.5. Procedimentos e documentos necessários

Art. 7º O pedido de registro como auditor independente será objeto de exame pela Comissão de Valores Mobiliários, que poderá exigir a complementação dos documentos inicialmente apresentados, a sua atualização a qualquer momento, bem como a apresentação de outros documentos que julgar necessários ao exame do processo.

§ 1º O prazo para concessão do registro é de 30 (trinta) dias a contar da data do protocolo de entrada do pedido na Comissão de Valores Mobiliários, devidamente instruído e documentado.

§ 2º Decorrido o prazo, previsto no parágrafo anterior, sem que haja qualquer manifestação da Comissão de Valores Mobiliários em contrário, o pedido estará automaticamente aprovado, podendo o interessado requerer a expedição do respectivo Ato Declaratório.

§ 3º O prazo de 30 (trinta) dias referido no parágrafo 1º será suspenso uma única vez se a Comissão de Valores Mobiliários solicitar informação ou documento adicional necessário ao exame do pedido de registro, ou condicioná-lo a modificações na documentação pertinente.

§ 4º Será concedido prazo não superior a 60 (sessenta) dias, contados do recebimento, pelo requerente, da correspondência respectiva, para atendimento das eventuais exigências, sob pena de ser denegado o pedido.

§ 5º É assegurado à Comissão de Valores Mobiliários, para manifestação final, período correspondente a 5 (cinco) dias úteis, caso o restante do prazo previsto no parágrafo 1º seja a este inferior.

Art. 8º Deferido o pedido, a Comissão de Valores Mobiliários expedirá o competente Ato Declaratório, que será publicado no Diário Oficial da União.

Art. 9º Indeferido o pedido, a Comissão de Valores Mobiliários cientificará o interessado mediante correspondência, com esclarecimento das razões que deram causa ao indeferimento.

Art. 10. Da decisão denegatória caberá recurso voluntário ao Colegiado da Comissão de Valores Mobiliários, nos termos das normas em vigor.

Art. 11. O pedido de registro de "Auditor Independente-Pessoa Física" será instruído com os seguintes documentos:

I – requerimento (Anexo I);

II – cópia da carteira de identidade de contabilista, na categoria de contador, ou certidão equivalente expedida por Conselho Regional de Contabilidade;

III – informação cadastral (Anexo II);

IV – cópia do Alvará de Licença para Localização e Funcionamento, ou documento hábil equivalente, expedido pela Prefeitura Municipal do domicílio do requerente, que comprove a legalização de cada escritório, em nome próprio;

V – comprovação do exercício da atividade de auditoria;

VI – declaração legal (Anexo III).

Art. 12. O pedido de registro de "Auditor Independente-Pessoa Jurídica" será instruída com os seguintes documentos:

I – requerimento (Anexo IV);

II – traslado ou certidão do instrumento de contrato social, ou ato constitutivo equivalente, e alterações posteriores, com prova de inscrição e arquivamento no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, e inscrição em Conselho Regional de Contabilidade;

III – relação dos endereços da sede e dos escritórios, se for o caso;

IV – relação das entidades ligadas ou coligadas que atuem ou prestem serviços no âmbito do mercado de valores mobiliários, indicando as respectivas áreas de atuação;

V – cópia do Alvará de Licença para Localização e Funcionamento ou documento hábil equivalente, expedido pela Prefeitura, da sede e dos escritórios, se for o caso, que comprove a sua legalização;

VI – número da inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes do Ministério da Fazenda, da sede e dos escritórios, se for o caso;

VII – cópia do Alvará expedido por Conselho Regional de Contabilidade, da sede e dos escritórios, se for o caso;

VIII – cópia da carteira de identidade de contabilista, na categoria de contador, ou certidão equivalente expedida por Conselho Regional de Contabilidade, dos sócios e responsáveis técnicos;

IX – informação cadastral dos sócios e responsáveis técnicos (Anexo II);

X – comprovação do exercício da atividade de auditoria dos responsáveis técnicos;

XI – declaração legal (Anexo V).

Art. 13. O pedido de registro na categoria de "Auditor Independente-Pessoa Física", de profissional cadastrado nesta Comissão, que tenha deixado de integrar o quadro técnico de "Auditor Independente-Pessoa Jurídica" registrado na Comissão de Valores Mobiliários, será instruído com os seguintes documentos:

I – requerimento (Anexo I);

II – comprovação de haver se desligado de "Auditor Independente-Pessoa Jurídica";

III – cópia do Alvará de Licença para Localização e Funcionamento ou documento hábil equivalente, expedido pela Prefeitura Municipal, que comprove estar o escritório legalizado em nome próprio;

IV – informação cadastral (Anexo II); e

V – declaração legal (Anexo III).

Art. 14. O exercício da atividade de auditoria, conforme requerido nos artigos 4º, 5º e 6º, poderá ser comprovado através da apresentação dos seguintes documentos:

I – recortes de pareceres de auditoria, emitidos e assinados pelo interessado, que tenham sido publicados em jornais e revistas especializadas, bastando um recorte para cada ano;

II – cópias de relatórios de auditoria em forma longa, emitidos e assinados pelo interessado, devidamente autenticados e acompanhados de autorização da entidade auditada, com a finalidade específica de apresentação à Comissão de Valores Mobiliários, bastando um relatório para cada ano;

III – cópia do registro individual de empregado ou declaração da sociedade de auditoria, e cópia da carteira de trabalho, comprovando haver o mesmo integrado o quadro técnico de sociedade de auditoria cadastrada na Comissão de Valores Mobiliários;

IV – declaração de entidade pública, órgão governamental, sociedade de economia mista ou empresa privada conceituada de médio ou grande porte, em que tenha exercido cargo ou função de auditor, comprovando experiência em trabalhos de auditoria de demonstrações contábeis.

§ 1º A comprovação de atendimento do disposto neste artigo pode ser por períodos parciais, consecutivos ou não, desde que o somatório do período de exercício de atividade não seja inferior a 5 (cinco) anos, ressalvado o disposto no artigo 6º desta Instrução.

§ 2º Nos casos previstos nos incisos III e IV deste artigo, deverá o interessado comprovar o exercício, pelo prazo mínimo de 2 (dois) anos, em cargo de direção, chefia ou supervisão na área de auditoria de demonstrações contábeis.

3.6. Casos de recusa, suspensão e cancelamentos automáticos

Art. 15. O registro de auditor independente na Comissão de Valores Mobiliários será recusado se não satisfeitas, conforme o caso, as condições estabelecidas nos artigos 4º, 5º 6º, II, 12, 13 e 14 desta Instrução.

Art. 16. Não será permitido registro, na categoria de "Auditor Independente-Pessoa Física", de contador que seja sócio, diretor ou responsável técnico ou que tenha vínculo empregatício com "Auditor Independente-Pessoa Jurídica".

Art. 17. O "Auditor Independente-Pessoa Física", o responsável técnico do "Auditor Independente-Pessoa Jurídica" e "Auditor Independente-Pessoa Jurídica", poderão ter o registro na Comissão de Valores Mobiliários cancelado ou provisoriamente suspenso, até a atualização dos documentos e informações requeridos nesta Instrução, quando couber, independentemente de realização de inquérito administrativo e sem prejuízo de outras sanções legais cabíveis, nos casos em que:

I – seja comprovada a falsidade dos documentos ou declarações apresentados para a obtenção do registro na CVM;

II – sejam descumpridas, posteriormente ao registro, quaisquer das condições necessárias à sua concessão ou incorrer em situação prevista como impeditiva para a sua obtenção;

III – tenham sofrido pena de suspensão ou exclusão aplicada por órgão fiscalizador da profissão, nos termos de comunicação do Conselho Regional de Contabilidade ao qual estejam jurisdicionados;

IV – forem declarados insolventes por sentença judicial, ou condenados definitivamente, em processo-crime de natureza infamante, ou por crime ou contravenção de conteúdo econômico, sofrerem pena impeditiva de acesso a cargo público, ou perda de capacidade civil julgada por sentença.

Parágrafo único. A Comissão de Valores Mobiliários comunicará previamente ao auditor independente a decisão de suspender ou cancelar o seu registro, nos termos deste artigo, concedendo-lhe o prazo de 10 (dez) dias úteis, contados da data do recebimento da comunicação, para apresentar as suas razões de defesa ou regularizar o seu registro, cabendo, ainda, nos casos previstos nos incisos I e II acima, recurso com efeito suspensivo, ao Colegiado desta Comissão.

Art. 18. Poderá ser recusado o pedido de registro como "Auditor Independente-Pessoa Física" e "Auditor Independente-Pessoa Jurídica", quando estiver incluído, no pedido, nome de contador que, nos termos dos artigos 17 e 33 desta Instrução, tenha tido seu registro cancelado ou suspenso pela Comissão de Valores Mobiliários.

Art. 19. A Comissão de Valores Mobiliários dará conhecimento, em publicação no *Diário Oficial da União*, do registro de auditor independente cancelado ou provisoriamente suspenso, e comunicará, nos casos de inquérito administrativo, a ocorrência ao Conselho Regional de Contabilidade pertinente.

Parágrafo único. No caso de cancelamento, os documentos e declarações apresentados para obtenção e manutenção do registro ficarão à disposição do interessado por um prazo de 60 (sessenta) dias, após o qual poderão ser destruídos.

3.7. Informações periódicas

Art. 20. O "Auditor Independente-Pessoa Física" e o "Auditor Independente-Pessoa Jurídica" deverão remeter anualmente, até o último dia útil do mês de abril, as seguintes informações relativas ao exercício anterior:

I – relação nominal das entidades registradas na Comissão de Valores Mobiliários para as quais presta serviço de auditoria independente, divididas em companhias abertas, institui-

ções, sociedades ou entidades que integram o mercado de valores mobiliários e entidades beneficiárias de incentivos fiscais, indicando, ainda, a data dos novos contratos efetuados;

II – quantidade de entidades não enquadráveis no inciso I deste artigo, para as quais presta serviços de auditoria independente;

III – o valor do faturamento total anual em serviços de auditoria e indicação dos critérios utilizados para a determinação desse valor;

IV – relação, ou identificação na relação referida no inciso I, das entidades auditadas que representem, individualmente, 10% (dez por cento) a mais do total de seu faturamento anual;

V – número de empregados permanentes, da área técnica e administrativa, separadamente;

VI – relação das entidades ligadas ou coligadas referidas no inciso IV do artigo 12 ou alterações ocorridas no período;

VII – política de educação continuada desenvolvida no exercício (curso, seminário, treinamento, que tenha participado e/ou realizado para o seu quadro de auditores).

Art. 21. Sempre que houver interrupção na prestação dos serviços de auditoria, o fato será comunicado pela entidade auditada à Comissão de Valores Mobiliários, no prazo de 20 (vinte) dias, com exposição justificativa, na qual constará a anuência do auditor. Não concordando com a exposição, o auditor encaminhará à Comissão de Valores Mobiliários as razões de sua discordância.

Art. 22. Sem prejuízo de, a qualquer tempo, poder a Comissão de Valores Mobiliários exigir a atualização de quaisquer documentos, o "Auditor Independente-Pessoa Física" e o "Auditor Independente-Pessoa Jurídica" atualizarão as informações requeridas nos artigos 11, 12, e 13 desta Instrução, no prazo de 30 (trinta) dias, a contar de sua ocorrência.

Art. 23. O auditor independente que não mantiver atualizado o seu cadastro, nem apresentar as informações requeridas por esta Instrução, ficará sujeito à multa cominatória diária de 69,20 (sessenta e nove vírgula vinte) vezes o valor da Unidade Fiscal de Referência (UFIR) diária, que incidirá a partir do 1º (primeiro) dia útil subseqüente ao término dos prazos previstos.

3.8. Exercício da atividade de auditoria no mercado de valores mobiliários. Normas

Art. 24. O auditor independente, no exercício de sua atividade no âmbito do mercado de valores mobiliários, deve cumprir, por si e por seus representantes legais, e fazer cumprir, por seus empregados e prepostos, as normas específicas emanadas da Comissão de Valores Mobiliários, além das normas e procedimentos que regulam a atividade profissional de auditoria independente.

Art. 25. O "Auditor Independente-Pessoa Física" e o "Auditor Independente-Pessoa Jurídica", todos os seus sócios e demais integrantes do quadro técnico deverão observar, ainda, as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade, no que não conflitar com os atos desta Comissão, no que se refere à conduta, ao exercício da atividade e à emissão de parecer e relatórios de auditoria.

Art. 26. Os pareceres de auditoria e os documentos destinados a satisfazer exigências da Comissão de Valores Mobiliários deverão ser emitidos e assinados, com a indicação única da categoria profissional, e do número de registro no Conselho Regional de Contabilidade, quando Pessoa Física, ou com a indicação da categoria profissional, do número de registro no Conselho Regional de Contabilidade do responsável técnico e número de inscrição da sociedade, quando Pessoa Jurídica.

3.9. Hipóteses de impedimentos. Vedações

Art. 27. Não poderá realizar auditoria independente o auditor que tenha infringido as normas de independência, baixadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, no período a que se refere a auditoria, ou durante a execução do serviço, em relação à entidade auditada, suas controladas, controladoras ou integrantes do mesmo grupo.

Parágrafo único. O disposto neste artigo pode ser aplicado a todos os sócios e integrantes do quadro técnico de Auditor Independente-Pessoa Jurídica, quando ficar configurada em sua atuação a infringência às normas de independência baixadas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Art. 28. O auditor independente deverá renunciar à função na ocorrência de impedimento, nas condições previstas no artigo 27.

3.10. Deveres e responsabilidade dos auditores independentes

Art. 29. São deveres do auditor independente no exercício de suas atividades no âmbito do mercado de valores mobiliários:

I – verificar se as informações e análises apresentadas no relatório da administração estão em consonancia com as demonstrações contábeis auditadas e informar à Comissão de Valores Mobiliários, caso não estejam;

II – elaborar relatório circunstanciado, a ser endereçado à administração da entidade auditada, contendo observações a respeito das deficiências ou da ineficácia dos controles internos e procedimentos contábeis da entidade auditada;

III – comunicar à Comissão de Valores Mobiliários circunstâncias que possam configurar atos praticados pelos administradores em desacordo com as disposições legais e regulamentares aplicáveis às atividades da entidade auditada e/ou relativas à sua condição de entidade integrante do mercado de valores rnobiliários, atos estes que tenham, ou possam vir a ter reflexos sobre as demonstrações contábeis auditadas e eventuais impactos nas operações da entidade;

IV – conservar em boa guarda, pelo prazo de 5 (cinco) anos, toda a documentação, correspondência, papéis de trabalho, relatórios e pareceres relacionados com o exercício de suas funções;

V – dar acesso à fiscalização da Comissão de Valores Mobiliários a todos os documentos que tenham servido de base à emissão do parecer de auditoria;

VI – possibilitar, no caso de substituição por outro auditor, resguardados os aspectos de sigilo e obtida a prévia concordancia da entidade auditada, o acesso do novo auditor contratado aos documentos e informações que serviram de base para a emissão do último parecer de auditoria;

VII – comunicar à Comissão de Valores Mobiliários, no prazo máximo de 10 (dez) dias a contar do fato ocorrido, os casos em que as demonstrações contábeis ou o parecer de auditoria, divulgados nos jornais em que seja obrigatória a sua publicação, estejam em desacordo com as demonstrações contábeis auditadas ou com o parecer originalmente emitido;

VIII – ao emitir parecer adverso ou com ressalva, indicar com clareza quais as contas ou subgrupos específicos de ativo, passivo, resultado e patrimônio líquido que estão afetados e em quanto, bem como os efeitos nos dividendos e no lucro/prejuízo por ação.

3.11. Deveres e responsabilidades dos administradores no relacionamento com os auditores independentes

Art. 30. A entidade, ao contratar os serviços de auditoria independente, deve fornecer ao auditor todos os elementos e condições necessários ao perfeito desempenho de suas funções.

§ 1º Os administradores deverão informar ao auditor independente, por escrito, sem prejuízo de sua adequada divulgação em nota explicativa às demonstrações contábeis, sobre a existência ou não de fatos não constantes dos registros contábeis que possam estar afetando, ou vir a afetar, as demonstrações contábeis;

§ 2º A responsabilidade dos administradores das entidades auditadas pelas informações contidas nas demonstrações contábeis, ou nas declarações fornecidas, não elide a responsabilidade do auditor independente no tocante ao seu parecer, nem o desobriga da adoção dos procedimentos de auditoria requeridos nas circunstâncias.

§ 3º Os administradores das entidades auditadas são também responsáveis pela eventual contratação de auditores independentes que não atendam às condições de independência previstas no artigo 27.

§ 4º Sem prejuízo das sanções legais cabíveis, constatada a falta de condição de independência do auditor, o trabalho realizado será considerado sem efeito e a entidade contratará outro auditor independente.

§ 5º A entidade auditada deverá fornecer ao auditor independente a carta de responsabilidade da administração, de acordo com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade.

3.12. Penalidades administrativas

Art. 31. O Auditor Independente-Pessoa Física, o Auditor Independente-Pessoa Jurídica e os seus responsáveis técnicos poderão ser advertidos, multados, ou ter o seu registro na Comissão de Valores Mobiliários suspenso ou cancelado, sem prejuízo de outras sanções legais cabíveis, quando:

a) atuarem em desacordo com as normas legais e regulamentares que disciplinam o mercado de valores mobiliários;

b) realizarem auditoria inepta ou fraudulenta, falsearem dados ou números ou sonegarem informações que sejam de seu dever revelar;

c) utilizarem, em benefício próprio ou de terceiros, informações a que tenham tido acesso em decorrência do exercício da atividade de auditoria.

Art. 32. O descumprimento das disposições contidas nesta Instrução sujeita os seus infratores às penalidades previstas no artigo 11 da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, constituindo infração grave para os efeitos do parágrafo 3º do referido artigo 11, o descumprimento do disposto nos artigos 24, 25, 27, 29, incisos I a IV e VIII, 30, § 3º e 31, letras *b* e *c*, desta Instrução.

Art. 33. Constituem hipóteses de infração de natureza objetiva, em que poderá ser adotado o rito sumário de processo administrativo, o descumprimento dos artigos 26, 29, incisos V a VII, e 30, §§ 1º e 5º, bem como o descumprimento reiterado do disposto nos artigos 20 e 21 destra Instrução.

Parágrafo único. Não será adotado rito sumário em caso de reincidência específica ou genérica.

3.13. Disposições finais e transitórias

Art. 34. Ao "Auditor Independente-Pessoa Física" e ao "Auditor Independente-Pessoa Jurídica", registrado na Comissão de Valores Mobiliários, nos termos da Instrução CVM nº 4, de 24 de outubro de 1978, fica assegurada, independentemente de qualquer formalidade, a manutenção de seu registro, nesta Comissão.

§ 1º Ficam assegurados aos Auditores Independentes-Pessoa Jurídica, registrados nesta Comissão, os prazos de 18 (dezoito) meses e de 3 (três) meses, contados da data da publicação desta Instrução, para se adaptarem, respectivamente, aos incisos VI e VIII do artigo 5º, desta Instrução.

§ 2º As informações referidas nos incisos III, IV e VI do artigo 20, relativas ao exercício de 1993, poderão ser apresentadas até o final do mês de julho de 1994.

Art. 35. Esta Instrução entrará em vigor na data de sua publicação, ficando revogada a Instrução CVM nº 204, de 7 de dezembro de 1993.

Thomás Tosta de Sá

3.14. Anexo I. Requerimento para registro de auditor independente, pessoa física

À
COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS
Rio de Janeiro – RJ
(Nome completo) requer o registro de Auditor Independente-Pessoa Física, para o que anexa:

– cópia da carteira de identidade de contabilista, na categoria de contador, ou certidão equivalente do Conselho Regional de Contabilidade, indicando a data da homologação do registro na categoria de contador;

– informação cadastral (anexo II);

– cópia do Alvará de Licença para Localização e Funcionamento ou documento hábil equivalente, expedido pela Prefeitura Municipal;

– comprovação do exercício da atividade de auditoria, nos termos do artigo 14;

– cópia do certificado de conclusão, com aproveitamento, de curso de contabilidade em nível de mestrado (se aplicável);

– declaração legal (anexo III); e

– comprovação de haver se desligado do quadro de auditores de "Auditor Independente-Pessoa Jurídica" (se aplicável).

Local e data

Assinatura

Número do CRC

3.15. Anexo II. Informação cadastral

1. Nome civil completo.
2. Forma abreviada que comumente use.
3. Endereço particular (rua, número, complemento, bairro, cidade, CEP, Estado e telefone).
4. Nacionalidade, local e data do nascimento.
5. Filiação.
6. Estado civil.
7. Regime de casamento e nome do cônjuge.
8. Documento de identidade (número de registro, data da expedição e nome da repartição expedidora).
9. Documento de identidade profissional (número do registro, data da expedição e Conselho Regional de Contabilidade que o expediu).
10. Número da inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas do Ministério da Fazenda.
11. Denominação do "Auditor Independente-Pessoa Jurídica" cadastrado na Comissão de Valores Mobiliários, do qual seja sócio.
12. Endereço profissional (rua, número, complemento, bairro, cidade, CEP, Estado e telefone, telex e fax).
13. Atividades exercidas e participação em cursos, congressos e seminários na área de contabilidade, auditoria ou mercado de capitais.
14. Participação como sócio ou acionista de entidades, indicando a denominação social, a quantidade das ações ou quotas possuídas e percentual de participação (informar também participação de dependentes).
15. Informações complementares, à discrição do requerente.

Local e data

Assinatura

Número do CRC

3.16. Anexo III. Declaração legal

(Nome completo), para fins de registro de "Auditor Independente-Pessoa Física", junto à Comissão de Valores Mobiliários, declara que:

- não sofreu pena de suspensão ou exclusão por parte dos Conselhos Regionais de Contabilidade e está regularizado naquele Órgão;
- não teve título protestado, por falta de aceite ou de pagamento, nem sofreu processo de execução fiscal ou hipotecária;
- não foi declarado insolvente por sentença judicial, nem condenado definitivamente, em processo-crime de natureza infamante ou por crime ou contravenção de conteúdo econômico;
- não sofreu pena impeditiva de acesso a cargo público, nem perda de capacidade civil julgada por sentença;
- não pertenceu nem pertence à administração de sociedade que tenha tido títulos protestados, ou que tenha sido responsabilizada em ação judicial;
- não faliu nem requereu concordata, e não participou como sócio nem integrou a administração de sociedade falida ou concordatária;
- não integrou nem integra órgãos de administração de sociedade que tenha estado ou esteja em liquidação extrajudicial ou sob intervenção do governo;
- não foi declarado inabilitado para cargos de administração em instituição autorizada a funcionar pelo Banco Central do Brasil, Superintendência de Seguros Privados, nem condenado em inquérito administrativo instaurado pela Comissão de Valores Mobiliários;
- não está respondendo a processo associado a qualquer penalidade ou espécie de condenação antes citada;
- possui escritório compatível com o exercício da atividade de auditoria independente; e
- os documentos e informações apresentados para fins de registro são verdadeiros, sendo que quaisquer erros ou omissões poderão ser tidos como indícios ou provas de falsidade de declaração, ficando a Comissão de Valores Mobiliários autorizada a utilizar a presente declaração legal em juízo ou fora dele.

Local e data
Assinatura
Número do CRC

3.17. Observações:

1. Especificar com minudência quaisquer ocorrências em contrário às declarações acima.

2. A Comissão de Valores Mobiliários, a seu critério, poderá examinar e avaliar a situação do pretendente com vistas a conceder ou não o registro pleiteado, cabendo-lhe, portanto, poder discricionário na análise das circunstâncias de cada caso.

3. Qualquer ocorrência posterior à obtenção do registro relativamente aos itens especificados deverá ser comunicada à CVM no prazo máximo de trinta dias, sendo aplicável o disposto no artigo 17.

3.18. Anexo IV. Requerimento para registro de auditor independente, pessoa jurídica

À
COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS
Rio de Janeiro-RJ
(Nome da sociedade) requer o registro de "Auditor Independente-Pessoa Jurídica", para o que anexa:

- traslado ou certidão do instrumento de contrato social, ou ato constitutivo equivalente e alterações posteriores registradas em Cartório do Registro Civil de Pessoas Jurídicas e no Conselho Regional de Contabilidade;
- relação dos endereços, telefones, telex e fax da sede e dos escritórios;
- relação das entidades associadas e respectivas áreas de atuação;
- número de inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes do Ministério da Fazenda, da sede e dos escritórios;
- cópia do Alvará de Licença para Localização e Funcionamento ou documento hábil equivalente, expedido pela Prefeitura Municipal da sede e dos escritórios;
- cópia do Alvará expedido pelo Conselho Regional de Contabilidade, da sede e dos escritórios;
- Informação Cadastral dos sócios (anexo II);
- relação, acompanhada da Informação Cadastral (anexo II), dos responsáveis técnicos que integram o quadro de auditores com poderes para emitir e assinar parecer de auditoria em nome da sociedade;
- prova do exercício da atividade de auditoria dos sócios que integram o quadro de auditores com poderes para emitir e assinar parecer de auditoria em nome da sociedade;
- cópia da carteira de identidade de Contabilista, na categoria de contador, ou certidão equivalente expedida por Conselho Regional de Contabilidade de todos os sócios e responsáveis técnicos; e
- declaração legal.

Local e data
Assinatura
Número do CRC

3.19. Anexo V. Declaração legal

(Nome da sociedade) para fins de registro de "Auditor Independente-Pessoa Jurídica" junto à Comissão de Valores Mobiliários, declara:

Quanto à sociedade:

- não sofreu penalidade por parte dos Conselhos Regionais de Contabilidade e se encontra em situação regular com aquele Órgão:
- não teve título protestado, por falta de aceite ou de pagamento, nem sofreu processo de execução fiscal ou hipotecária;

– possui escritório compatível com a atividade de auditoria independente.

Quanto aos sócios e responsáveis técnicos que integram o quadro de auditores com poderes para emitir e assinar parecer de auditoria em nome da sociedade:

– não sofreram pena de suspensão ou exclusão por parte dos Conselhos Regionais de Contabilidade e se encontram regularizados naquele Órgão;
– não tiveram título protestado, por falta de aceite ou de pagamento, nem sofreram processo de execução fiscal ou hipotecária:
– não foram declarados insolventes por sentença judicial nem condenados definitivamente em processo-crime de natureza infamante ou por crime ou contravenção de conteúdo econômico;
– não sofreram pena impeditiva de acesso a cargo público, nem perda de capacidade civil julgada por sentença;
– não pertenceram nem pertencem à administração de sociedade que tenha títulos protestados, ou que tenha sido responsabilizada em ação judicial;
– não faliram, não requereram concordata, não participaram como sociedade e nem integraram a administração de sociedade falida ou concordatária;
– não integraram nem integram órgãos de administração de sociedade que tenham estado ou estejam em liquidação extrajudicial ou sob intervenção do governo;
– não foram declarados inabilitados para cargos de administração em instituição autorizada a funcionar pelo Banco Central do Brasil ou pela Superintendência de Seguros Privados, nem condenados em inquérito administrativo instaurado pela Comissão de Valores Mobiliários;
– não estão respondendo a processo associado a qualquer penalidade ou espécie de condenação antes citada; e
– os documentos e informações apresentados para fins de registro são verdadeiros, sendo que quaisquer erros ou omissões poderão ser tidos como indícios ou provas de falsidade de declaração, ficando a Comissão de Valores Mobiliários autorizada a utilizar a presente declaração legal em juízo ou fora dele.

Local e data
Assinatura
Número do CRC

3.20. Observações:

1. Especificar com minudência quaisquer ocorrências em contrário às declarações acima.

2. A Comissão de Valores Mobiliários, a seu critério, poderá examinar e avaliar a situação do pretendente com vistas a conceder ou não o registro pleiteado, cabendo-lhe, portanto, poder discricionário na análise das circunstâncias de cada caso.

3. Qualquer ocorrência posterior à obtenção do registro relativamente aos itens acima especificados deverá ser comunicada à Comissão de Valores Mobiliários no prazo máximo de trinta dias, sendo aplicável o disposto no artigo 17.

3.21. Auditoria independente em instituições financeiras

RESOLUÇÃO Nº 2.267, DE 29 DE MARÇO DE 1996[6]

Dispõe sobre a auditoria independente nas instituições financeiras, demais entidades autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, fundos de investimento constituídos nas modalidades regulamentadas pelo referido Órgão e administradoras de consórcio.

O Banco Central do Brasil, na forma do art. 9º da Lei nº 4.595, de 31.12.64, torna público que o Conselho Monetário Nacional, em sessão realizada em 28.3.1996, tendo em vista o disposto nos arts. 3º, inciso VI, e 4º, incisos VIII e XII, da referida Lei, no art. 2º da Lei nº 4.728, de 14.7.1965, e nos arts. 22, § 2º, e 26, § 3º, da Lei nº 6.385, de 7.12.1976, com a redação dada pelo art. 13 da Medida Provisória nº 1.334, de 12.3.1996, e no art. 8º, inciso IV, da citada Medida Provisória.
Resolveu:

Art. 1º As instituições financeiras, as demais entidades autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, os fundos de investimento constituídos nas modalidades regulamentadas pelo referido Órgão e as administradoras de consórcio devem ter suas demonstrações financeiras, inclusive as notas explicativas exigidas pelas normas legais e regulamentares vigentes, auditadas por auditores independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às cooperativas de crédito singulares.

Art. 2º As instituições e entidades referidas no artigo anterior, bem como as administradoras de fundos de investimento ali mencionados e de consórcio, ao contratarem serviços de auditoria, devem:

I – verificar a existência de situações que possam afetar a independência do auditor a ser contratado, na forma regulamentarmente prevista pelo Conselho Federal de Contabilidade;

II – na forma a ser definida pelo Banco Central do Brasil informar àquele Órgão os dados cadastrais do auditor.

Parágrafo único. Verificada, a qualquer tempo, a existência de situação que possa afetar sua independência, o auditor deve renunciar à sua contratação.

Art. 3º As instituições e entidades referidas no art. 1º, bem como as administradoras de fundos de investimento ali mencionados e de consórcio, devem proceder à substituição do auditor independente contratado, no máximo, após decorridos 4 (quatro) exercícios sociais completos desde sua contratação, vigorando essa exigência a partir do exercício social que se iniciar em 1º.1.1997.

6. Publicada no *Diário Oficial da União*, seção I, de 1º.4.1996, pp. 5.384-5.385.

Art. 4º A recontratação de auditor independente somente pode ser efetuada após decorridos 3 (três) exercícios sociais completos desde sua substituição.

Art. 5º Os auditores independentes devem elaborar, como resultado do trabalho de auditoria realizado, os seguintes documentos:

I – relatório de auditoria sobre as demonstrações financeiras examinadas, opinando sobre a sua adequação aos princípios fundamentais de contabilidade, bem assim às normas de contabilidade expedidas pelo Conselho Monetário Nacional e pelo Banco Central do Brasil;

II – relatório circunstanciado de avaliação da qualidade e adequação dos controles internos, inclusive dos controles e sistemas de processamento eletrônico de dados e de avaliação de riscos, devendo ser evidenciadas as deficiências encontradas;

III – relatório circunstanciado a respeito do cumprimento de normas operacionais estabelecidas em lei e dispositivos regulamentares, devendo ser evidenciadas as irregularidades encontradas.

§ 1º Os relatórios do auditor independente devem ser elaborados considerando o mesmo período e data-base das demonstrações financeiras a que se referirem.

§ 2º O Banco Central do Brasil poderá dispensar, total ou parcialmente, a elaboração do documento de que trata o inciso II deste artigo, nas condições por ele determinadas.

§ 3º Às instituições e entidades referidas no art. 1º, as administradoras de fundos de investimento ali mencionados e de consórcio, bem como seus auditores independentes, devem manter à disposição do Banco Central do Brasil, pelo prazo mínimo de 5 (cinco) anos, os documentos referidos neste artigo, assim como os papéis de trabalho, correspondências, contratos de prestação de serviços e outros documentos relacionados com trabalhos de auditoria, inclusive aqueles julgados necessários pelo referido Órgão.

Art. 6º O auditor independente deve comunicar ao Banco Central do Brasil, tão logo detectadas, as irregularidades consideradas faltas graves e as evidências verificadas que demonstrem a ocorrência de situações que coloquem o auditado sob risco de descontinuidade.

Art. 7º As instituições e entidades mencionadas no art. 1º, bem como as administradoras de fundos de investimentos ali mencionados e de consórcio, devem designar membro estatutário de sua administração, tecnicamente qualificado, para responder, junto ao Banco Central do Brasil:

I – pelo acompanhamento, supervisão e cumprimento das normas e procedimentos:

a) de contabilidade, previstas no Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional – COSIF;

b) de auditoria, referidas nesta Resolução;

II – pela prestação de informações relacionadas a essas matérias junto ao Banco Central do Brasil.

Parágrafo único. O administrador referido no *caput* deste artigo será responsabilizado, perante terceiros, pelas informações prestadas e, prioritariamente, junto ao Banco Central do Brasil, nos termos da legislação em vigor, pela ocorrência de situações que indiquem fraude, negligência, imprudência ou imperícia no exercício das funções previstas neste artigo, sem prejuízo da aplicação das penalidades de suspensão ou inabilitação para cargos de direção na administração ou gerência em instituições, entidades e administradoras de fundos de investimento e de consórcio referidas no art. 1º.

Art. 8º A realização de auditoria independente nas demonstrações financeiras das instituições e entidades referidas no art. 1º, bem como nas dos fundos de investimento ali

mencionados e das administradoras de consórcio, não exclui nem limita a ação fiscalizadora exercida pelo Banco Central do Brasil.

Art. 9º O Banco Central do Brasil deve comunicar à Comissão de Valores Mobiliários a instauração de processo administrativo contra auditor independente e seu resultado.

Art. 10. O Banco Central do Brasil poderá baixar as normas e adotar as medidas que julgar necessárias à execução do disposto nesta Resolução.

Art. 11. Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 12. Ficam revogadas as Resoluções nº 167, de 22.1.1971, nº 1.007, de 2.5.1985, e nºs 1.038 e 1.041, ambas de 15.8.1985.

Gustavo Jorges Laboissière Loyola

Presidente

3.22. Responsabilidade solidária de controladores de instituições

LEI Nº 9.447, DE 14 DE MARÇO DE 1997[7]

Dispõe sobre a responsabilidade solidária de controladores de instituições submetidas aos regimes de que tratam a Lei nº 6.024, de 13 de março de 1974, e o Decreto-lei nº 2.321, de 25 de fevereiro de 1987; sobre a indisponibilidade de seus bens; sobre a responsabilização das empresas de auditoria contábil ou dos auditores contábeis independentes; sobre privatização de instituições cujas ações sejam desapropriadas, na forma do Decreto-lei nº 2.321, de 1987, e dá outras providências.

(...)

Art. 3º O inquérito de que trata o art. 41 da Lei nº 6.024, de 1974, compreende também a apuração dos atos praticados ou das omissões incorridas pelas pessoas naturais ou jurídicas prestadoras de serviços de auditoria independente às instituições submetidas aos regimes de intervenção, liquidação extrajudicial ou administração especial temporária.

Parágrafo único. Concluindo o inquérito que houve culpa ou dolo na atuação das pessoas de que trata o *caput*, aplicar-se-á o disposto na parte final do *caput* do art. 45 da Lei nº 6.024, de 1974.

(. . .)

Art. 7º A implementação das medidas previstas no artigo anterior e o encerramento, por qualquer forma, dos regimes de intervenção, liquidação extrajudicial ou administração especial temporária não prejudicarão:

I – o andamento do inquérito para apuração das responsabilidades dos controladores, administradores, membros dos conselhos da instituição e das pessoas naturais ou jurídicas prestadoras de serviços de auditoria independente às instituições submetidas aos regimes de que tratam a Lei nº 6.024, de 1974, e o Decreto-lei nº 2.321, de 1987;

II – a legitimidade do Ministério Público para prosseguir ou propor as ações previstas nos arts. 45 e 46 da Lei nº 6.024, de 1974.

7. Publicada no *Diário Oficial da União*, seção I, de 15.3.1997, pp. 5.196/197.

(...)

Art. 9º Instaurado processo administrativo contra instituição financeira, seus administradores, membros de seus conselhos, a empresa de auditoria contábil ou o auditor contábil independente, o Banco Central do Brasil, por decisão da diretoria, considerando a gravidade da falta, poderá, cautelarmente:

I – determinar o afastamento dos indiciados da administração dos negócios da instituição, enquanto perdurar a apuração de suas responsabilidades;

II – impedir que os indiciados assumam quaisquer cargos de direção ou administração de instituições financeiras ou atuem como mandatários ou prepostos de diretores ou administradores;

III – impor restrições às atividades da instituição financeira;

IV – determinar à instituição financeira a substituição da empresa de auditoria contábil ou do auditor contábil independente.

§ 1º Das decisões do Banco Central do Brasil proferidas com base neste artigo caberá recurso, sem efeito suspensivo, para o Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional, no prazo de cinco dias.

§ 2º Não concluído o processo, no âmbito do Banco Central do Brasil, no prazo de 120 dias, a medida cautelar perderá sua eficácia.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se às demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil.

(...)

Art. 14. Os arts. 22 e 26 da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, passam a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 22 (...).

§ 1º Compete à Comissão de Valores Mobiliários expedir normas aplicáveis às companhias abertas sobre:

§ 2º O disposto nos incisos II e IV do parágrafo anterior não se aplica às instituições financeiras e demais entidades autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, as quais continuam sujeitas às disposições da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964, e aos atos normativos dela decorrentes."

"Art. 26 (...)

§ 3º Sem prejuízo do disposto no parágrafo precedente, as empresas de auditoria contábil ou os auditores contábeis independentes responderão administrativamente, perante o Banco Central do Brasil, pelos atos praticados ou omissões em que houverem incorrido no desempenho das atividades de auditoria de instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil.

§ 4º Na hipótese do parágrafo anterior, o Banco Central do Brasil aplicará aos infratores as penalidades previstas no art. 11 desta Lei" (A Lei a que se refere o § 4º é a de nº 6.385/76).*

---

* A CVM puniu auditor contábil independente, em virtude de seu parecer técnico de auditoria, conter as seguintes omissões: a) falta de fundamentação (demonstrações financeiras); b) ausência de ressalva expressa sobre fato relevante; c) falta de zelo na realização dos trabalhos. (*DOU-I* de 11.1.2000, p. 16).

4. PERÍCIA CONTÁBIL. PERITO-CONTADOR

4.1. Breves comentários. A profissão de Contador. Trabalhos privativos

A seguir, daremos alguns roteiros práticos para apurar fatos que podem caracterizar sonegação fiscal em quaisquer de suas modalidades, apropriação indébita, emissão de notas frias ou outras fraudes fiscais.

Para uma orientação à luz da jurisprudência, do direito federal positivo, enfocamos também as normas que regulamentam, em caráter nacional, a profissão universitária de *contador*, a qual, como demonstraremos a seguir, é a que tem a capacidade jurídico-técnica para proceder aos trabalhos necessários à investigação dos delitos acima aludidos, exemplificadamente.

Assim, os trabalhos técnico-contábeis e fiscais, necessários à verificação, constatação, apuração ou detectação são privativos de *contador* habilitado, quando dependerem de exame de escrita, revisão contábil, isto é, exame de livros, de lançamentos, de documentos contábeis-fiscais (notas fiscais de compras, de transferência, de devoluções, de vendas).

Essas tarefas são, de um modo geral, denominadas tecnicamente de *auditoria contábil-fiscal* quando realizadas extrajudicialmente; e de *perícia contábil-fiscal*, quando realizadas em juízo ou como auxiliares ou esclarecedoras do inquérito policial.

Contador é a pessoa física diplomada por faculdade de ciências contábeis (denominação do curso), portadora de diploma de bacharel em ciências contábeis e devidamente *registrado no Brasil*, no Conselho Regional de Contabilidade, onde exerce sua profissão.

Portanto, não se deve confundir (como lastimavelmente ainda verificamos no cotidiano, no Judiciário e entre advogados militantes), o contador a que nós acabamos de aludir, com o técnico em contabilidade, com o economista, com o administrador de empresas, que são profissões diferentes e que estão legalmente impedidos de realizar quaisquer trabalhos (e de assiná-los), sejam de auditoria contábil-fiscal, sejam de perícia contábil-fiscal (esta em juízo ou fora dele).

Assim, economista, técnico em contabilidade ou administrador de empresas, que não possuam *também* o registro no Conselho Regional de Contabilidade, na categoria profissional de *contador*, não podem elaborar (muito menos assinar), laudos periciais contábeis, exame de escrita, levantamentos fiscais ou contábeis baseados em lançamentos em livros fiscais ou diários, levantamento de estoques, de produção, com base em verificação e exames de livros e lançamentos.

A seguir, elencamos, exemplificadamente, trabalhos técnico-profissionais privativos do contador e que, quando realizados (ou assinados) por quaisquer profissionais que não estejam regularmente e legalmente registrados no Conselho Regional de Contabilidade, na categoria de contador, são nulos e inconvalidáveis, por incapacidade técnica, legal e profissional, ainda que se trate de pessoas jurídicas (firmas de auditoria contábil independente, cujo responsável técnico não esteja registrado no Brasil, no CRC, como contador):

1. Laudos periciais contábeis;
2. Pareceres técnicos dos assistentes contábeis;
3. Pareceres e estudos técnicos contábeis;
4. Certificados de auditoria contábil;

5. Exames de escrita. Apuração de haveres (CPC, arts. 993, par. único; 1.003, par. único);

6. Relatório de exame de livros, de lançamentos; de levantamentos com base em livros e assentos neles efetuados, com auxílio ou utilização de notas fiscais;

7. Análise de balanços e de demonstração de contas;

8. Levantamentos específicos de estoques, de matérias-primas, de produção, de materiais de consumo na produção, com base em livros comerciais (diários) ou fiscais (registros de entradas de mercadorias, de inventário, de saída de mercadorias), de notas fiscais.

Exemplificadamente, estes trabalhos, bem como os inquéritos policiais ou autos de infração e imposição de multas, lavrados por auditores fiscais da Receita Federal, por agentes fiscais de rendas, por inspetores fiscais ou fiscais de tributos em geral, com base nas tarefas técnicas enumeradas nos itens 5, 6, 7 e 8 retro, serão ineficazes, nulos e inconvalidáveis, quando seus autores não forem contadores habilitados, com registro em ordem e em estado regular com a autarquia federal.

A conseqüência da nulidade é que, tanto o auto de infração quanto o inquérito policial, a denúncia, seu recebimento e a condenação dos acusados, com base nas peças nulas, serão afetados pela nulidade dos respectivos atos e do processo penal, se este não for convalidado com nova prova pericial-contábil fiscal por contadores agora habilitados, o que será feito com assistência técnica de contador indicado pelos acusados, em contraditório pleno e amplo, em todas as fases investigatórias, inclusive e principalmente no inquérito policial.

Independentemente do enquadramento no tipo penal da parte final da alínea *h* do art. 4º da Lei federal nº 4.898/65 – incapacidade do agente, no caso o autor dos trabalhos técnico-contábeis para os quais não estava legalmente habilitado – todas as pessoas físicas que interviram nos atos nulos, referendando-os, além dos agentes que os produziram, serão responsáveis penalmente, pelo tipo penal capitulado na alínea *j* do art. 3º da Lei nº 4.898/65, na redação que lhe deu a Lei nº 6.657/79 – atentado ao exercício da profissão de contador. Estão nesta hipótese do atentado o membro do Ministério Público que ofertou a denúncia, baseada em inquérito nulo, o juiz que a recebeu e o que condenou, o membro do tribunal que manteve a condenação.

Cabe impetração de *habeas corpus*, para declaração de nulidade do processo penal embasado em trabalhos técnico-profissionais privativos de contador, produzidos por pessoas não habilitadas, com a conseqüente liberação de eventual custódia, independentemente da responsabilidade civil por perdas e danos morais das pessoas e da responsabilidade penal, esta decorrente dos tipos da Lei nº 4.898/65, nas modalidades já citadas.

4.2. Exame de escrita[8]

O exame de escrita compreende o exame: de livros comerciais, fiscais, contábeis e paracontábeis; lançamentos em confronto com documentos que os originaram; balanços patrimoniais e demonstrações de resultados; contas, créditos e débitos. É um trabalho privativo do perito-contador habilitado.

8. *Da Prova Pericial*, pp. 56/57.

O *exame de escrita* é, na prática, um trabalho típico de inspeção e investigação de contabilidade para a verificação da exatidão formal dos lançamentos, das contas e dos saldos em confronto com os documentos que os originaram. Sobre o assunto, a competência para tal atividade é exclusiva de contadores, conforme manifestação do Supremo Tribunal Federal, pelas suas duas turmas, como se vê dos acórdãos prolatados nos RREE nºs. 79.149-MG, da 2ª Turma, RTJ 75/524-529 e 94.525-SP, da 1ª Turma, RTJ 105/1.115-1.118.

Quanto ao valor probante dos lançamentos contábeis ou fiscais, inseridos em livros diários, que devem ser corroborados, sempre, *conditio sine qua non*, com os documentos que originaram tais lançamentos, confira-se a lição de Miranda Valverde, *Força probante dos livros mercantis*, Forense, 1960, pp 59 a 65. Cf. arts. 1º, 2º, 4º, 5º e 8º do Decreto-lei nº 486/69, arts. 2º, 5º e 16 do Decreto nº 64.567, de 22.5.1969 (Regulamento do Decreto-lei nº 486/69), arts. 10, nºs 1 a 4, 11, 12, 13, 14, 23 e 25 do Código Comercial Brasileiro, arts. 177 a 187 da Lei nº 6.404, de 15.12.1976, arts. 7º e parágrafos, 9º e parágrafos do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977, art. 195 e seu parágrafo único do CTN e art. 2º da Lei nº 2.354, de 29.11.1954.

São princípios universais de contabilidade, aceitos sem reservas ou ressalvas, por todos os países civilizados da Terra:

a) a todo lançamento deverá corresponder um documento que o anteceda e lhe dê origem econômica, contábil, financeira e jurídica;

b) nenhum lançamento inserido, registrado, copiado ou escriturado em livro mercantil produzirá efeitos contábeis ou eficácia jurídica, se o documento que o originou for inexistente, dele não se podendo verificar, material e formalmente, a existência, ainda que por cópia, reprodução, fotocópia, xerox autênticos, que permitam aferir, materialmente, sua exatidão, conformidade legal e autenticidade, para corroborar o lançamento respectivo;

c) somente os lançamentos constantes dos livros diários não bastam para atestar ou garantir débitos, créditos, saldos devedores, saldos credores, dívidas ou origem válida e eficaz de títulos de créditos se inexistirem os documentos que os originaram.

d) lançamentos contábeis ou fiscais, estribados em documentos falsos, adulterados, forjados, montados, são nulos desde sua origem ilegítima.

4.3. Exame de livros e documentos. Exame de escrita. Auditoria contábil. Fiscal não-contador [9]

O exame de livros, de documentos e de lançamentos contábeis e fiscais constituem aquilo que se denomina de *exame de escrita*, e são tarefas privativas e específicas do contador.

A legislação federal que disciplina a profissão de contador, no Brasil, se encontra catalogada no Capítulos VI desta obra, apoiada em jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do antigo Tribunal Federal de Recursos, do Superior Tribunal de Justiça.

Assim, quando os agentes da fiscalização de tributos ou contribuições não estiverem habilitados como contador, o auto de infração e a notificação fiscal do lançamento, feitos

9. *Tributos e Contribuições*, SP, Hemus Editora, 1990/1992, t. III, pp. 156/159.

com base no *exame de escrita*, não terão qualquer validade administrativa, nem eficácia jurídica, porque, *in casu*, o agente que o procedeu e que, com base em trabalhos técnico-profissionais, lavrou o auto de infração, não tinha capacidade legal para proceder ao *exame de escrita* (o que alcança também a revisão contábil de exatidão de contas, de balanços, de demonstrações contábeis de resultados).

A habilitação no Conselho Regional de Contabilidade como contador é requisito pleno e essencial para a validade do procedimento administrativo-fiscal fundado em exame de escrita ou revisão contábil falada.

Faltando a habilitação legal, o agente estará exercendo ilegalmente tarefa privativa de profissão regulamentada por lei federal, o que afetará o lançamento, a inscrição na dívida ativa e a própria execução fiscal.

Aplicam-se aqui os princípios da:

a) reserva legal, segundo a qual somente a lei específica que regulamenta uma profissão, regula as condições de capacidade jurídica para o seu exercício (CF, arts. 5º, II e XIII) e quem não preenche os requisitos da lei específica, ainda que tenha sido aprovado em provas de habilitação no concurso público respectivo, por isso só não preenche os requisitos legais, porque não é diplomada como bacharel em ciências contábeis por escola fiscalizada pelo governo federal, nem está registrado como contador no órgão fiscalizador da profissão;

b) o ato do agente incapaz (incapacidade decorrente da falta do preenchimento de condições técnicas para o exercício da profissão regulamentada por lei federal, não se tratando, pois, de incapacidade civil) não produz eficácia, porque é ato atentatório de preceito legal consubstanciado na lei que regulamenta a profissão (arts. 82, 145, III e IV do CC), e ninguém adquire direitos agindo contra a lei (Hely Lopes Meirelles, ob. cit., p. 132, nota 12; STF, RTJ 85/143, 75/524-529 e 105/1.115-1.118);

c) a própria Lei nº 8.027, de 12.4.1990, no inciso III do seu art. 2º, determina como dever de todo servidor público federal o cumprimento das vigentes normas legais e regulamentares. Logo, toda a legislação federal que forma a regulamentação da profissão de contador no Brasil, a seguir elencada, deve e precisa ser obedecida, inclusive pelos chefes ou repartições fazendárias federais (delegados ou superintendentes da Receita Federal) e pelos conselheiros dos Conselhos de Contribuintes da União e Camara Superior de Recursos Fiscais da União; e também pelos similares estaduais, municipais e do Distrito Federal;

d) formam a legislação federal que regulamenta a profissão de contador no Brasil: Decreto nº 20.158, de 30.6.1931, arts. 53, 70, 72 e 73; Decreto nº 21.033, de 8.2.1932, art. 1º; Decreto-lei nº 7.661, de 21.6.1945, arts. 63, V, 103, §§ 1º e 2º, e 169, VI; Decreto nº 24.337, de 14.1.1948, art. 2º; Decreto-lei nº 9.295, de 27.5.1946, arts. 25, *c*, e 26; Lei nº 6.385, de 7.12.1976, art. 26 e parágrafos; Lei nº 6.404, de 15.12.1976, art. 163, § 5º;

e) compreendem-se como atribuições privativas e específicas dos contadores habilitados, por enfocar exame de escrita ou revisão contábil-fiscal: a) os exames a que se refere o art. 642 do RIR/80[10]; b) os exames a que se refere o art. 418 do RIPI/98; c) os exames a que se refere o art. 7º da Lei nº 8.021, de 12.4.1990; d) os exames a que se refere o art. 8º, inciso I, alíneas *a* e *c*, da Medida Provisória nº 1.971 (*DOU-I* de 13.12.99, pp. 10/11).

10. RIR/99, Decreto nº 3.000, arts. 905 e 906.

Lavrado o auto de infração e a notificação de lançamento e intimado o contribuinte, este deverá requerer ao Conselho Regional de Contabilidade a certidão comprobatória de ser os autuantes ou notificantes contadores habilitados, pois exercem ilegalmente uma profissão tanto quem não está registrado no órgão fiscalizador como aquele que, embora esteja, foi suspenso ou pediu a baixa do registro.

O pedido deverá ser feito sempre e quando o autuante ou notificante proceder a lançamento com base nos exames aludidos na letra *e* retro.

A certidão que provar a incapacidade técnica do agente do fisco instruirá a defesa, como alegação preliminar de nulidade do procedimento fiscal e do lançamento, por falta de capacidade legal e técnica do agente, e deverá embasar representação para o processo de exercício ilegal de profissão, e abuso de poder.

Finalmente, a Lei federal nº 5.987, de 14.12.1973, que condiciona a inscrição de fiscal federal no antigo Ministério da Fazenda à prova de habilitação em qualquer curso superior (bacharel em artes plásticas, em artes cênicas, em editoração, pedagogia etc.), é uma lei imoral, constituindo-se num verdadeiro crime de lesa-pátria, porque teve por objetivo desmoralizar a fiscalização federal e deixar o sonegador em paz, uma vez que um fiscal federal que não seja contador habilitado, não poderá sequer examinar livros e documentos, nem descobrir a sonegação em grande escala.

E seria ocioso dizer que tal imoralidade não tem força para derrogar a legislação federal que regulamenta a profissão de contador no Brasil, mesmo porque seus fins são antiéticos, ilegais e sobretudo imorais, sendo de se estranhar o comportamento moral e a ética dos que editaram a Lei nº 5.987/73, quando estava e está em vigor um preceito cogente de ordem pública inderrogável, que estabelece:

"Art. 4º São também nulos os seguintes atos ou contratos, praticados ou celebrados por quaisquer das pessoas ou entidades referidas no art. 1º.

I – a admissão ao serviço público remunerado, com desobediência quanto às condições de habilitação, das normas legais, regulamentares ou constantes de instruções gerais" (Lei nº 4.717, de 29.6.1965, que dispõe sobre a ação popular e se aplica à União, estados, municípios e Distrito Federal, inclusive suas autarquias e fundações públicas). Hoje o tema consta do art. 5º, LXXIII, da Constituição, embora a Lei nº 4.717/65 esteja em vigor.

Ora, se o exame de escrita e a revisão contábil de contas, de lançamentos, de balanços e demonstrações são tarefas privativas de contador habilitado, segue-se que para realizar tais trabalhos somente quem for contador pode ser admitido em concurso para agente do fisco, onde tais tarefas sejam inerentes ao exercício da função fiscal ou ao cargo. E isso está claro e meridiano no inciso I do art. 4º da Lei nº 4.717/65, propositadamente esquecidos pela *gang* do poder que editou a famigerada Lei nº 5.987/73. Um caso de polícia!... (ver na Introdução: "AGENTES DO FISCO").

4.4. Balanço e demonstrações contábeis falsos

Um balanço geral ou patrimonial é ideologicamente falso quando suas contas ou os valores e seus saldos contêm graves divergências ou divergem fundamentalmente dos elementos ou valores que constam da escrituração mercantil, nomeadamente dos livros diários;

ou, quando tais peças contábeis contêm elementos diversos dos que deveriam conter, em face dos documentos dos quais se originaram.

É necessário que se demonstre que o falso teve como intenção ou finalidade auferir vantagem ilícita junto a bancos, fornecedores, clientes; alienação do controle acionário; incorporação, fusão; ou ainda, distribuir lucros inexistentes, dividendos ou bonificações, sem a existência concreta de lucros, isto é, com lucros criados artificialmente (lucro forjado), inclusive para ludibriar o imposto de renda, com prejuízos forjados.

Meros erros contábeis decorrentes de somas ou transportes errados ou de intitulação contábil errônea, caracteriza imperícia ou erro técnico; mas, sem prova cabal da finalidade ou do objetivo doloso, não se pode impingir a existência de falsidade ideológica, seja no balanço, seja na demonstração de resultados.

Observe-se que o erro nos saldos de contas pode se originar da falta de conciliação bancária ou da falta de contabilização de operações.

O dolo deve ser perquirido e demonstrado pelas circunstâncias materiais, pelos antecedentes das pessoas envolvidas, pela finalidade ou o objetivo, seja do balanço, seja das demonstrações contábeis de resultados; e a demonstração reclama como elemento-chave ou peça-mor do inquérito policial a oitiva do contabilista que assinou tais peças, já que elas, sem a sua assinatura, carecem de qualquer validade ou eficácia jurídica (Decreto-lei nº 9.295, de 27.5.1946, arts. 12 e 25).

Mas, não se nega que a falsidade ideológica não reclama prejuízo ou dano material, pois se trata de crime de *risco potencial,* e este deverá ocorrer para que se tenha como consumado o delito, ou eventualmente tenha sido tentado.

Ocorrendo a falsidade ideológica comprovada, em processo onde tenha sido observado o contraditório pleno, o contabilista que firmar as peças ideologicamente falsas, independente do processo-crime, será suspenso por um mínimo de seis meses, da profissão (CFC, Processo nº CFC 236/88-MG, DOU de 21.12.1988. p. 25.054).

4.5. Inquérito policial. Denúncia do Ministério Público

Não se discute que um balanço que resulta de uma escrituração fraudada, contendo lançamentos ideologicamente falsos, é também um balanço falso.

Os números que suas contas de ativo ou de passivo contêm não refletem a realidade jurídica, contábil, econômica ou financeira dos fatos como ocorreram.

Daí que no inquérito policial, que nessa modalidade de crime (falsidade ideológica em livros mercantis, em balanços e demonstrações de contas) é fundamental para a própria eficácia e validade do processo penal, hão de ser investigados os lançamentos, os documentos e a exatidão das contas à luz da prova pericial-contábil a ser produzida, sempre em contraditório pleno, cabendo aos acusados indicar assistente técnico para contraditar o laudo pericial contábil dos peritos oficiais, pois, a partir de 5.10.1988, com a vigência do art. 5º, LV, da Constituição, o famigerado dispositivo do Código de Processo Penal, que impunha apenas um laudo produzido por perito oficial, sem contraditório, tornou-se um cadáver insepulto.

Devem ser investigados também:

a) os objetivos da falsidade ideológica;

b) a sua motivação social, econômica, financeira;

c) os responsáveis pela falsidade, com as provas materiais de autoria e co-autoria;

d) os prejudicados, o montante atual dos prejuízos, e eventual obtenção de vantagem econômica ou financeira ilícita, através das peças contábeis ideologicamente falsas, bem como as pessoas que auferiram a vantagem.

Não poderá ser oferecida a denúncia, se a peça básica da ação penal não estiver embasada em sólido e irrefutável inquérito policial, tudo corroborado com provas documentais e periciais, mas, sempre, observando-se o contraditório pleno e a assistência permanente de advogado dos acusados.

A denúncia será inepta e abusiva se não estiver fundamentada no inquérito policial, onde apareçam de maneira cabal os quatro elementos indicados.

Falsidades ideológicas em balanços ocorrem, mas, nem sempre visam a prejudicar sócios, acionistas ou o fisco.

Às vezes são feitas para a própria sobrevivência da sociedade em confronto comercial, industrial ou de prestação de serviços com seus concorrentes, nomeadamente quando se trata de sociedade anônima obrigada a publicar balanços e demonstrações contábeis de resultados.

Daí porque o inquérito policial e a produção da prova pericial contábil são elementos indispensáveis para apuração das causas, dos objetivos, das finalidades, que conduzam ao dolo.

Quando a falsidade tem como objetivo fraudar rendas públicas, o Conselho Regional de Contabilidade aplica a penalidade da alínea *d* do art. 27 do Decreto-lei nº 9.295, de 27.5.1946 (CFC, Processos nºs 639/89 e 396/89, DOU de 2.3.1990, p. 4.081).

Corroborando o que afirmamos, que nem sempre a falsidade ideológica visa lesionar terceiros, o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o RHC nº 505-SP, pela sua 5ª Turma (DJU de 7.5.1990, p. 3.834), em caso de reavaliação de estoques a preço de mercado (e não pelo preço médio de aquisição ou preço médio de custo), à vista das circunstâncias materiais que não apontavam finalidade de causar prejuízo a terceiros, mas se tratava de simples operação aritmética, feita com o conhecimento dos acionistas que aprovaram tal avaliação por maioria de votos, o que levou a minoria vencida a procurar o juízo criminal, infrutiferamente, tudo porque a minoria se esqueceu de que não havia motivação, nem objetivos de causar dano.

E por isso, o fato foi considerado atípico penalmente, devendo os acionistas discordantes procurar seus eventuais direitos no juízo cível. O art. 2º da Lei nº 7.959/89 permite a avaliação pelo valor de produção ou aquisição mais recente.

4.6. Perícia contábil oficial. Peritos contadores oficiais

As normas federais que regem a profissão de contador no Brasil, aplicam-se em toda a sua plenitude, também, aos peritos contadores oficiais, nos casos das perícias contábeis procedidas na fase do inquérito policial, ou no curso do processo penal em juízo (arts. 158, 159 e ss. do CPP atual; Lei nº 8.862, de 28.3.1994, que deu nova redação ao art. 159 do CPP, exigindo laudo pericial firmado por dois peritos oficiais).

5. AVALIAÇÃO CONTÁBIL DE PATRIMÔNIO

5.1. Avaliação contábil de patrimônio. Normas técnicas

RESOLUÇÃO Nº 732, DE 22 DE OUTUBRO DE 1992[11]

Aprova a NBC T-4 – Da Avaliação Patrimonial

O Conselho Federal de Contabilidade, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

Considerando o que dispõe a Resolução CFC nº711, de 25 de julho de 1991;

Considerando o resultado do trabalho desenvolvido pelo Grupo de Estudo sobre Normas Brasileiras de Contabilidade;

Considerando que a elaboração de normas reguladoras para o campo do exercício profissional contábil se constitui em eficaz instrumento voltado ao aprimoramento do trabalho de contabilidade, resolve:

Art. 1º Aprovar a NBC T-4 – Da Avaliação Patrimonial.

Art. 2º A presente Resolução entra em vigor na data de sua assinatura.

Ivan Carlos Gatti — Presidente

José Maria Martins Mendes — Relator

NBC T-4 – DA AVALIAÇÃO PATRIMONIAL

4.1 – DISPOSIÇOES GERAIS:

4.1.1 – Esta norma estabelece as regras de avaliação dos componentes do patrimônio de uma entidade com continuidade previstas nas suas atividades.

4.1.2 – Os componentes do patrimônio são avaliados em moeda corrente nacional.

4.1.3 – Os componentes do patrimônio em moeda estrangeira são convertidos ao valor da moeda corrente nacional, à taxa de cambio da data da avaliação.

4.1.4 – As parcelas dos encargos financeiros prefixados não incorridas são registradas separadamente e demonstradas como valores redutores das contas ou do grupo de contas que lhes deram origem.

4.1.5 – Os componentes do patrimônio com cláusula de atualização monetária pós-fixada são atualizados até a data da avaliação.

4.1.6 – Valor de mercado é o preço à vista praticado, deduzido das despesas de realização e da margem de lucro. As avaliações feitas pelo valor de mercado devem ter como base transação mais recente, cotação em bolsa e outras evidências disponíveis e confiáveis.

4.1.7 – Valor presente é aquele que expressa o montante ajustado em função do tempo a transcorrer entre as datas da operação e do vencimento, de crédito ou obrigação de financiamento ou de outra transação usual da entidade, mediante dedução dos encargos financeiros respectivos, com base na taxa contratada ou na taxa média de encargos financeiros praticada no mercado.

11. Publicada no *Diário Oficial da União*, seção I, de 5.11.1992, pp. 15.507-15.508.

4.1.8 – Quando, concretamente, a lei dispuser diferentemente desta norma, o profissional deve observar a ordem legal, em seu trabalho.

4.2 – ATIVO:

4.2.1 – Disponível:

4.2.1.1 – As disponibilidades em moeda estrangeira são convertidas ao valor da moeda corrente nacional, à taxa de câmbio da data da avaliação.

4.2.1.2 – As aplicações financeiras de liquidez imediata, representadas por títulos negociáveis, são avaliadas pelo custo histórico, ao qual são acrescidos os rendimentos proporcionais auferidos até a data da avaliação.

4.2.1.3 – As aplicações em ouro, como ativo financeiro, são avaliados pelo valor de mercado.

4.2.2 – Créditos:

4.2.2.1 – Os direitos e títulos de crédito, originados das atividades-fim são avaliados pelo valor nominal; aqueles sujeitos a ajustes decorrentes de atualização monetária, variação cambial, encargos financeiros de mercado e outras cláusulas contratuais, têm seus valores ajustados, já excluídos os créditos prescritos.

4.2.2.2 – Os outros créditos para com terceiros e com empresas coligadas, controladas, controladora ou de qualquer forma associadas, são considerados pelo seu valor nominal e ajustados segundo condições estabelecidas ou controladas.

4.2.2.3 – Os investimentos temporários são avaliados ao custo de aquisição, e, quando aplicável, acrescidos da atualização monetária, dos juros e outros rendimentos auferidos.

4.2.2.4 – Os direitos, títulos de crédito e quaisquer outros créditos mercantis, financeiros e outros prefixados, são ajustados ao valor presente.

4.2.2.5 – As provisões para perdas ou riscos de créditos são constituídas com base em estimativas de seus prováveis valores de realizações.

4.2.3 – Estoques:

4.2.3.1 – Os estoques de mercadorias, matérias-primas, outros materiais e componentes são avaliados pelo custo de aquisição, atualizado monetariamente, ou pelo valor de mercado, quando este for menor.

4.2.3.2 – Os estoques de produtos acabados e em elaboração e os serviços em andamento são avaliados pelo custo de produção, atualizado monetariamente, ou valor de mercado, quando este for menor.

4.2.3.3 – Os estoques obsoletos ou inservíveis são avaliados pelo valor líquido de realização e os estoques invendáveis devem ser baixados.

4.2.3.4 – Os estoques de animais e de produtos agrícolas e extrativos, destinados à venda, poderão ser avaliados pelo valor de mercado, quando atendidas as seguintes condições:

a) que a atividade seja primária;

b) que o custo de produção seja de difícil determinação;

c) que haja um efetivo mercado que possibilite a liquidez imediata desse estoque e que valide a formação do seu preço;

d) que seja possível estimar o montante das despesas de realização da venda.

4.2.4 – Despesas Antecipadas:

4.2.4.1 – As despesas antecipadas são avaliadas pelo valor aplicado atualizado monetariamente.

4.2.5 – Outros valores e bens:

4.2.5.1 – Outros valores e bens são avaliados, segundo sua natureza, pelos critérios indicados por esta norma.

4.2.6 – Investimentos Permanentes:

4.2.6.1 – Os investimentos permanentes são avaliados pelo custo de aquisição, atualizado monetariamente, ou com base no valor de patrimônio líquido.

4.2.6.2 – São avaliados com base no valor de patrimônio líquido:

a) o investimento relevante em cada coligada, quando a investidora tenha influência na administração ou quando a porcentagem de participação da investidora representar 20% (vinte por cento) ou mais do capital social da coligada;

b) os investimentos em cada controlada;

c) os investimentos em coligadas e/ou controladas, cujo valor contábil seja, em conjunto, igual ou superior a 15% (quinze por cento) do patrimônio líquido da investidora.

Parágrafo único. Os conceitos de empresas coligadas, controladas e de relevância de investimentos são aqueles estabelecidos pela legislação societária.

4.2.6.3 – O custo de aquisição de investimento em coligada e/ou controlada é desdobrado em:

a) valor de patrimônio líquido baseado em balanço patrimonial levantado no prazo da legislação societária;

b) ágio e deságio na aquisição, representado pela diferença para mais ou menos, respectivamente, entre o custo de aquisição do investimento e o valor de patrimônio líquido, que serão amortizados com base em sua fundamentação econômica.

4.2.6.4 – As provisões para perdas no valor dos investimentos são constituídas com base em perdas efetivas ou potenciais.

4.2.6.5 – O valor dos investimentos não é modificado em razão do recebimento, sem custo, de ações e quotas bonificadas.

4.2.7 – Imobilizado:

4.2.7.1 – Os componentes do ativo imobilizado são avaliados ao custo de aquisição ou construção, atualizado monetariamente, deduzido das respectivas depreciações, amortizações e exaustões acumuladas, calculadas com base na estimativa de sua utilidade econômica.

4.2.7.2 – Os bens e direitos recebidos por doação registrados pelo valor nominal ou de mercado, o que for mais claramente identificado.

4.2.7.3 – O fundo de comércio e outros valores intangíveis adquiridos são avaliados pelo valor transacionado atualizado monetariamente, deduzido das respectivas amortizações, calculadas com base na estimativa de sua utilidade econômica.

4.2.8 – Diferido:

4.2.8.1 – Os componentes do ativo diferido são avaliados ao custo de aplicação, atualizado monetariamente, deduzido das respectivas amortizações, calculadas com base no período em que serão auferidos os benefícios deles decorrentes a partir do início da operação normal. A baixa do valor aplicado deve ser registrada quando cessarem os empreendimentos que integravam, ou restar comprovado que estes não produzirão resultados suficientes para amortizá-los.

4.3 – PASSIVO:

4.3.1 – As obrigações e encargos, conhecidos e calculáveis, são computados pelo valor atualizado até a data da avaliação.

4.3.2 – Os passivos contingentes decorrentes de obrigações trabalhistas, previdenciárias, fiscais, contratuais, operacionais e de pleitos administrativos e judiciais, são provisionados pelo seu valor estimado.

4.3.3 – As obrigações em moeda estrangeira são convertidas ao valor da moeda corrente nacional, à taxa de cambio da data da avaliação.

4.3.4 – As obrigações de financiamento com valor prefixado são ajustadas ao valor presente.

4.3.5 – As demais obrigações com valor nominalmente fixado e com prazo para pagamento são ajustadas ao valor presente.

6. TÉCNICAS DE PERÍCIA CONTÁBIL

6.1. Técnica de observação[12]. O "terceiro olho" do perito contábil

Ser perito-contábil é ser, antes de tudo, um profundo observador de detalhes, minúcias, como cores das tintas na escrituração, datas dos documentos etc. Para chegar-se a isso, é necessário, porém, alguns anos de prática, em vários tipos de organizações e empresas. Perícia contábil é uma técnica de investigação que só se *aprende fazendo*. Ninguém, na base do *ouvir dizer* ou *li isso no livro tal* ou *formei-me como bacharel em ciências contábeis*, poderá dizer que conhece perícia contábil se não teve uma vivência mínima de alguns anos sistemáticos no desempenho de suas variadas tarefas de investigação contábil.

Corno deverá comportar-se, pois, o verdadeiro perito-contábil, que, antes de tudo, deve ser imparcial, para ser justo e trilhar pelo caminho do bem e da justiça? Não é possível se determinar normas gerais, pois o comportamento é inerente ao sistema psíquico-moral de cada indivíduo, variando as reações naturais de uma pessoa para outra, de maneira completamente imprevisível. Aqui damos algumas regras básicas, fruto de vários trabalhos efetuados em alguns anos, que poderão servir de pequena base aos estudiosos da técnica de investigação contábil, limitadamente denominada *perícia contábil*:

1. O perito contábil usará a sutileza e a argúcia para obter informações essenciais ao esclarecimento de fatos complexos, sem despertar a menor suspeita daqueles que as devem prestar.

2. O perito contábil observará os detalhes intrínsecos dos documentos, livros e papéis, para compará-los e extrair uma conclusão lógica, viável e, sobretudo, ditada pela razão.

Deverá observar:

a) a *cor da tinta* com que foi escriturado o livro;

b) o *tipo de papel* usado;

c) o *tipo de máquina* (espécie de computador e impressora) utilizada para datilografar ou contabilizar os documentos e papéis examinados;

d) a data dos lançamentos efetuados nos livros e a *data dos documentos* que lhes deram origem;

12. *Da Prova Pericial*, pp. 1.412/1.418.

e) a *redação usada* nos lançamentos, que pode denotar *encaixes* após o lançamento original, pois a redação deste será diferente da do encaixe ou arranjo, que visa a consertar erro ou tapar a fraude praticada;

f) a *omissão de lançamentos* que deveriam registrar fatos ou atos da administração econômica, mas que, para apresentá-los de maneira diversa da verdadeira, não foram registrados;

g) a *data da impressão* de notas fiscais, constantes do rodapé, e a data da emissão do documento fiscal;

h) a *numeração usada* nos lançamentos.

3. O perito-contábil, após a observação criteriosa e sem precipitação dos dados examinados, procurará, então, *comparar fatos* com documentos, livros ou papéis que os tenham exteriorizado.

4. O perito-contábil somente poderá concluir por uma solução, após essa seqüência de observações e investigações de profundidade, quando o *bom senso, a lógica e a razão* o fizerem acreditar que a verdade procurada se apresenta inconfundivelmente.

Damos, a seguir, alguns exemplos práticos de casos relativos ao item 2:

A *cor* da tinta. Um lançamento datilografado é copiado no diário. Passados alguns dias, constata-se que é preciso *tapar o buraco*, que está à vista. Outro lançamento é feito na mesma máquina de escrever e pela mesma pessoa: dificilmente se obterá uma mesma cor, embora seja utilizada a mesma fita. Isso se aplica às impressoras.

O *tipo do papel*. Um pouco de observação mostrará claramente ao perito contábil que o papel usado na confecção de um documento posterior, datilografado ou escrito a mão, é ligeiramente diferente do original na cor, no peso, na aspereza, no ondeamento e no tamanho (raramente coincidem, milimetricamente, as folhas tipo ofício).

O *tipo da máquina* (espécie de computador e impressora). É preciso muita cautela para se afirmar que o tipo da máquina usada é outro, pois geralmente o documento é *refeito* na mesma máquina porque, do contrário, se cometeria um *erro grosseiro*, sempre evitado pelo fraudador. Mesmo assim, haverá os recursos anteriores para se descobrir a fraude.

A *data do lançamento no diário*. É o caso mais comum na investigação do estouro de caixa ou dos complementares. O documento que deu origem ao lançamento tem uma data real e efetiva, mas, por *omissão voluntária ou dolosa*, é copiado ou escriturado no diário em data posterior.

No estouro de caixa, o fato se processa da seguinte maneira:

"A duplicata, nota fiscal ou fatura de serviços é paga no dia 5.1.1999, mas, como o caixa não agüenta a importância, o documento somente será lançado no diário nos dias seguintes, quando o caixa apresentar saldo suficiente para suportar o lançamento".

O perito-contábil poderá descobrir semelhante fraude através da comparação da data real da liquidação da duplicata, que é o documento mais visado no *estouro de caixa*.

Quando o pagamento da duplicata for feito diretamente ao vendedor, constará no recibo deste, ou na autenticação mecânica do banco, a data do recebimento da duplicata, que deverá coincidir com a data de lançamento no diário. Não coincidindo as duas datas, pelo motivo já citado, estaremos diante do indício de um *estouro de caixa*. Entretanto, não deverá haver precipitação na afirmativa de que o *estouro* ocorreu por sonegação fiscal, porque sua causa poderá ser justa, tal como não ter sido dada entrada em caixa, involuntariamente, no dia exato:

a) de um título descontado do líquido disponível a favor da firma que sacou a duplicata;
b) de um suprimento feito por um sócio ou terceiro;
c) de um recebimento de venda à vista;
d) de contas a receber em geral;
e) de um empréstimo bancário ou qualquer outro valor recebido no dia.

De qualquer forma, um diário que registra, sistematicamente, os lançamentos com data diversa da real, mesmo que seja involuntariamente, é um diário falso, que não traduz a verdade dos fatos e não pode, sensatamente, fazer prova em juízo a favor de quem o possui, porque seria dar validade a um crime punível pelo Código Penal Brasileiro: a falsidade documental ou ideológica e a simulação (art. 297, § 2º, *in fine,* do CP).

A *redação usada.* Qualquer redação é individual. Um mesmo assunto, se não for copiado *ipsis litteris,* variará fundamentalmente de pessoa para pessoa, por mais afinidade que haja entre elas nas idéias, na cultura, na instrução escolar ou familiar. O linguajar é peculiar a cada um. É, enfim, a própria pessoa (Buffon).

Por conseguinte, um documento escriturado por duas pessoas apresentará diferenças, logo percebidas pelo perito-contábil que proceder a uma observação profunda, ainda que essas pessoas tenham registrado os mesmos fatos. Não é demais repetir: quando a transcrição se limitar à cópia, ainda variarão a letra, a acentuação, a tinta e a caneta. Portanto, da redação de um documento, o perito chegará a conclusões certas.

Omissões de lançamentos. O lançamento mais omitido, tanto no diário como, conseqüentemente, nos balanços gerais da empresa, é referente aos avais concedidos, seguindo-se-lhes os endossos em títulos de favor (papagaios, fogo-cruzado, crochê etc.). Essas omissões se verificam com maior freqüência quando a firma impetra uma concordata preventiva ou apresenta um balancete atualizado para efeito de financiamento em órgão público, bancos ou outras entidades financeiras.

O aval é considerado, pelos analistas de balanços e pelos peritos contábeis, depreciativo da situação econômica da empresa. De fato, embora representando uma coobrigação ou co-responsabilidade, tanto o aval como o endosso são, na verdade, obrigações da empresa, pois, se o título não for liquidado no vencimento, o portador ou credor tem o direito de investir contra o avalista ou o endossante.

6.2. Perícia contábil. Conselho Federal de Contabilidade

RESOLUÇÃO Nº 731, DE 22 DE OUTUBRO DE 1992[13]

Aprova a NBC T-13-Da Perícia Contábil

O Conselho Federal de Contabilidade, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

Considerando que o Decreto-lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, prescreve no art. 25, letra *c*, c/c o art. 26, que as perícias judiciais ou extrajudiciais são consideradas trabalhos

13. Publicada no *Diário Oficial da União*, seção I, de 5.11.1992, pp. 15.507-508.

técnicos de contabilidade e se constituem atribuições privativas de contadores legalmente habilitados (registrados em CRC);

Considerando que o Grupo de Estudo sobre Normas Brasileiras de Contabilidade enunciou critérios para a execução do trabalho de perícia contábil em linha de princípios que se situa no próprio campo do exercício profissional, resolve:

Art. 1º Aprovar a NBC T-13 – DA PERÍCIA CONTÁBIL.

Art. 2º A presente Resolução entra em vigor na data de sua assinatura.

Ivan Carlos Gatti — Presidente

José Maria Martins Mendes — Relator

NBC T-13 – DA PERICIA CONTABIL

13.1 – CONCEITUAÇÃO E OBJETIVOS

13.1.1 – A perícia contábil é o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de laudo sobre questões contábeis, mediante exame, vistoria, investigação, arbitramento, avaliação ou certificação.

13.1.2 – A perícia contábil judicial, extrajudicial e arbitral é de competência exclusiva de contador registrado no Conselho Regional de Contabilidade, nesta norma denominado perito contábil.

13.1.3 – Nos casos em que a legislação admita a perícia extrajudicial elaborada por empresas especializadas e na perícia interprofissional, aplica-se o item anterior exclusivamente ao responsável técnico pelas questões contábeis.

13.1.4 – A presente norma aplica-se ao perito contábil nomeado em Juízo e aos indicados pelas partes, estes referidos na legislação como assistentes técnicos, assim como aos escolhidos pelas partes para perícia extrajudicial.

13.2 – PLANEJAMENTO E EXECUÇÃO:

13.2.1 – Para a execução da perícia contábil, o perito contábil deve inteirar-se sobre o objeto do trabalho a ser realizado.

13.2.1.1 – Tratando-se de perícia judicial ou arbitral, deve conhecer o conteúdo dos autos, antes de planejar e organizar o trabalho pericial.

13.2.1.2 – Tratando-se de perícia extrajudicial, deve planejar e organizar os trabalhos de acordo com o conteúdo da proposta.

13.2.2 – Após o exame dos autos, o perito contábil nomeado em Juízo deve manter-se em contato com os peritos contábeis indicados pelas partes, facultando-lhes o acesso aos autos, fixando, sempre que possível de comum acordo, dia, hora e local para o início efetivo das diligências, comunicando-lhes estes dados por escrito e com antecedência.

13.2.3 – O perito contábil utilizar-se-á dos meios que lhe são facultados pela legislação e normas inerentes ao exercício de sua função, de modo a instruir o laudo com as peças que julgue necessárias.

13.2.4 – No início das diligências, o perito contábil deve relacionar os livros, documentos e dados de que necessite, solicitando, por escrito, sua exibição, através de termo de diligência, retendo cópia assinada pelo representante legal da parte que o recebeu.

13.2.4.1 – Eventual recusa ou qualquer dificuldade à execução do trabalho pericial deve ser comunicada ao Juízo, mediante petição fundamentada, em se tratando de perícia judicial, ou, no caso de perícia extrajudicial, à parte contratante.

13.2.5 – O perito contábil, ao planejar a perícia, deve considerar o cumprimento do prazo de entrega do laudo.

13.2.5.1 – Na impossibilidade de cumprimento do prazo o perito contábil deve, antes de vencido aquele, solicitar prazo suplementar, quando na função de perito judicial, ou comunicar à parte, quando na função de perito extrajudicial, sempre por escrito.

13.2.6 – O perito contábil deve manter registros do tempo despendido, locais e datas das diligências, nomes das pessoas que o atenderam, livros e documentos examinados, dados e particularidades de interesse da perícia, rubricando a documentação examinada, quando julgar necessário.

13.2.7 – A execução da perícia, quando incluir a utilização de equipe técnica, deve ser realizada sob a orientação e supervisão do perito contábil, que assumirá total responsabilidade pelos trabalhos.

13.2.8 – O responsável técnico deve assegurar-se de que o trabalho venha a ser executado por pessoas com capacitação profissional requeridas nas circunstâncias, quando da utilização de equipe.

13.2.9 – O planejamento e os programas de trabalho devem ser revisados e atualizados sempre que novos fatos o recomendarem.

13.2.10 – O perito contábil deve documentar, através de papéis de trabalho, todos os elementos relevantes que serviram de suporte à conclusão formalizada no laudo.

13.3 – PROCEDIMENTOS:

13.3.1 – Os procedimentos de perícia contábil visam a fundamentar o laudo e abrangem, segundo a natureza e complexidade da matéria, o exame, vistoria, indagação, investigação, arbitramento, avaliação e certificação.

13.3.1.1 – O exame é a análise de livros e documentos.

13.3.1.2 – A vistoria é a diligência que objetiva a verificação e a constatação de situação, coisa ou fato, de forma circunstancial.

13.3.1.3 – A indagação é a obtenção de testemunho de conhecedores do objeto da perícia.

13.3.1.4 – A investigação é a pesquisa que busca trazer ao laudo o que está oculto por quaisquer circunstâncias.

13.3.1.5 – O arbitramento é a determinação de valores ou soluções de controvérsias por critério técnico.

13.3.1.6 – A avaliação é o ato de determinar valor de coisas, bens, direitos, obrigações, despesas e receitas.

13.3.1.7 – A certificação é a informação trazida ao laudo pelo perito contábil, conferindo-lhe caráter de autenticidade pela fé pública atribuída ao profissional.

13.3.2 – Concluídas as diligências, os peritos contábeis conferenciarão reservadamente entre si, com o objetivo de discutir o laudo.*

13.3.2.1 – Havendo unanimidade o perito contábil nomeado em Juízo redigirá o laudo que será subscrito por todos.

---

* A partir da vigência da Lei nº 8.455/92, na perícia judicial, não há mais essa formalidade (conferência reservada).

13.3.2.2 – Havendo divergências não substanciais será lavrado laudo único, redigido pelo perito contábil nomeado em Juízo, que nele fará constar as ressalvas dos peritos contábeis indicados pelas partes, e por todos subscrito.

13.3.2.3 – Havendo divergências substanciais, cada perito contábil redigirá laudo em separado, dando suas razões.

13.3.2.4 – As disposições contidas nos subitens anteriores aplicam-se ao laudo extrajudicial.

13.4 – LAUDO PERICIAL:

13.4.1 – O laudo é a peça escrita, na qual os peritos contábeis expõem, de forma circunstanciada, as observações e estudos que fizeram e registram as conclusões fundamentadas da perícia.

13.4.2 – A preparação e a redação do laudo são de exclusiva responsabilidade de perito contábil.

13.4.3 – O laudo deve expor, de forma clara e objetiva, a síntese do objeto da perícia, os critérios adotados e as conclusões do perito contábil.

13.4.3.1 – Havendo quesitos, estes serão transcritos e respondidos na seqüência em que foram formulados, mencionando, quando houver, a juntada de quadros demonstrativos, documentos ou outros anexos.

13.4.3.2 – As respostas aos quesitos serão circunstanciadas, não sendo aceitas as do tipo *sim* ou *não*.

13.4.3.3 – Não havendo quesitos, a perícia será orientada pelo objeto da matéria.

13.4.4 – O laudo será datado, rubricado e assinado pelos peritos contábeis, que nele farão constar a categoria profissional de Contador e seus números de registro no Conselho Regional de Contabilidade.

13.4.5 – O laudo deve ser encaminhado sempre por petição quando judicial ou arbitral, ou por carta, protocolada ou registrada, quando extrajudicial.

6.3. Perito-contador. Normas técnicas

RESOLUÇÃO Nº 733, DE 22 DE OUTUBRO DE 1992[14]

Aprova a NBC P-2 – Normas Profissionais de Perito Contábil

O Conselho Federal de Contabilidade, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

Considerando que a Resolução CFC nº 731/92, de 22 de outubro de 1992, aprovou a NBC T-13-DA PERÍCIA CONTÁBL;

Considerando a estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade prevista na Resolução CFC nº 711, de 25 de julho de 1991;

Considerando os resultados dos estudos e debates promovidos pelo Grupo de Estudo do Conselho Federal de Contabilidade, resolve:

14. Publicada no *Diário Oficial da União*, seção I, de 5.11.1992, pp. 15.508-509.

Art. 1º Aprovar a NBC P-2 – NORMAS PROFISSIONAIS DO PERITO CONTÁBIL.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir da data de sua publicação.

Ivan Carlos Gatti — Presidente

José Maria Martins Mendes — Relator

NBC P-2 – NORMAS PROFISSIONAIS DE PERITO CONTÁBIL

2.1 – COMPETENCIA TÉCNICO-PROFISSIONAL:

2.1.1 – O Contador, na função de perito ou árbitro, deve manter adequado nível de competência profissional, pelo conhecimento atualizado das Normas Brasileiras de Contabilidade, das técnicas contábeis, especialmente as aplicáveis à perícia, da legislação inerente à profissão atualizando-se permanentemente através de programas de capacitação, treinamento, educação continuada e outros meios disponíveis, realizando seus trabalhos com observância da eqüidade.

2.1.2 – O perito contábil deve comprovar sua habilitação, mediante a apresentação de certidão específica emitida pelo Conselho Regional de Contabilidade.

2.1.3 – O perito contábil, nomeado em Juízo ou indicado pela parte, assim como os escolhidos pelas partes para perícia extrajudicial, devem cumprir e fazer cumprir a presente norma, honrando os encargos que lhes foram confiados.

2.1.4 – O perito contábil deve recusar os serviços sempre que reconhecer não estar adequadamente capacitado a desenvolvê-los, contemplada a utilização de especialistas de outras áreas, quando parte do objeto da perícia assim o requerer.

2.2 – INDEPENDÊNCIA:

2.2.1 – O perito contábil deve evitar e denunciar qualquer interferência que possa constrangê-lo em seu trabalho, não admitindo, em nenhuma hipótese, subordinar sua apreciação a qualquer fato, pessoa ou situação que possa comprometer sua independência.

2.3 – IMPEDIMENTO:

2.3.1 – Está impedido de executar a perícia contábil, devendo declarar-se suspeito para assumir a função, o contador que:

a) tenha, com alguma das partes ou seus procuradores, vínculos conjugais ou de parentesco consangüíneo em linha reta, sem limites de grau, em linha colateral até o terceiro grau, ou por afinidade até o segundo grau;

b) tenha mantido, nos últimos cinco anos, ou mantenha com alguma das partes ou seus procuradores, relação de trabalho como empregado, administrador ou colaborador assalariado;

c) tenha mantido ou mantenha, com quaisquer das partes ou seus procuradores, relação de negócio constituída de participação direta ou indireta como acionista ou sócio;

d) seja amigo íntimo ou inimigo capital de quaisquer das partes;

e) tiver interesse direto ou indireto, imediato ou mediato, no resultado do trabalho pericial;

f) tiver interesse direto, por si ou qualquer de seus parentes, consangüíneos ou afins, em transação em que haja intervindo ou esteja para intervir, alguma das partes;

g) exerça função ou cargo incompatíveis com a atividade de perito contábil.

2.4 – RECUSA:

2.4.1 – A nomeação, indicação ou escolha para o exercício da função de perito contábil, deve ser considerada pelo mesmo com distinção e reconhecimento da capacidade e honorabilidade do profissional, devendo recusar o trabalho ou renunciar à função, quando:

a) ocorrer qualquer das hipóteses de impedimento previstas no item 2.3.1;

b) ocorrer suspeição de natureza íntima;

c) a matéria em litígio não for de sua especialidade;

d) constatar que os recursos humanos e materiais e sua estrutura profissional não permitem assumir o encargo sem que venha a prejudicar o cumprimento dos prazos dos trabalhos já contratados ou compromissados;

e) houver motivo de força maior.

2.4.2 – Na hipótese de escusa, antes ou depois de assumir o compromisso, deve o perito contábil:

a) quando nomeado em juízo, dirigir-lhe petição, no prazo legal, justificando a escusa;

b) quando indicado pela parte, comunicar-lhe a escusa, por escrito e no prazo legal, sem prejuízo de posterior petição ao Juízo neste sentido;

c) quando escolhido, comunicar a escusa à parte que o contratou, justificando-a por escrito.

2.5 – HONORÁRIOS:

2.5.1 – O perito contábil deve estabelecer seus honorários mediante avaliação dos serviços, considerando os seguintes fatores:

a) a relevância, ou vulto e a complexidade dos serviços a executar;

b) as horas que serão consumidas em cada fase da realização do trabalho;

c) a qualificação do pessoal técnico que irá participar da execução dos serviços;

d) o prazo fixado, quando indicado ou escolhido, ou o prazo médio habitual de liquidação, se nomeação judicial;

e) a forma de reajuste, se houver;

f) o lugar em que os serviços serão prestados e conseqüentes custos de viagens, estadas e locomoções, se for o caso.

2.5.2 – Quando tratar-se de nomeação judicial, deve o perito contábil:

a) oferecer orçamento ou pedido de arbitramento dos honorários, por escrito, avaliados e demonstrados segundo os fatores constantes do item 2.5.1 desta norma;

b) requerer o depósito correspondente ao orçamento ou à sua complementação, se a importância previamente depositada for insuficiente para a garantia dos honorários;

c) requerer, após a entrega do laudo, que o depósito seja liberado com os acréscimos legais.

2.5.3 – Quando tratar-se de indicação pelas partes ou escolha extrajudicial, deve o perito contábil formular carta-proposta ou contrato, antes do início da execução do trabalho, considerados os fatores constantes do item 2.5.1 desta norma e o prazo para a realização dos serviços.

2.6 – SIGILO:

2.6.1 – O perito contábil deve respeitar e assegurar o sigilo do que apurar durante a execução de seu trabalho, não o divulgando em nenhuma circunstância, salvo quando houver obrigação legal de fazê-lo, dever que se mantém depois de entregue o laudo ou terminados os compromissos assumidos.

2.7 – RESPONSABILIDADE E ZELO:

2.7.1 – O perito contábil deve cumprir os prazos e zelar por suas prerrogativas profissionais, nos limites de sua função, fazendo-se respeitar e agindo sempre com serenidade e discrição.

2.7.2 – Os peritos contábeis no exercício de suas atribuições respeitar-se-ão mutuamente, defesos elogios e críticas de cunho pessoal.

2.8 – UTILIZAÇÃO DO TRABALHO ESPECIALISTA:

2.8.1 – O perito contábil pode utilizar-se de especialistas de outras áreas como forma de propiciar a realização de seu trabalho, desde que parte da matéria objeto da perícia assim o requeira.

2.8.2 – Na perícia extrajudicial a responsabilidade do perito fica restrita à sua área de competência profissional quando faz uso do trabalho de especialista, com efeito determinante no laudo contábil, fato que deve constar do mesmo.

6.4. Perícia contábil-fiscal[15]. Conceitos e exemplos típicos

São trabalhos de perícia contábil:

1. Exame de escrita, assim compreendidos os trabalhos técnico-contábeis, paracontábeis ou contábil-fiscais de:

a) exame de livros comerciais, fiscais, parafiscais, contábeis ou paracontábeis, ou de fichas, folhas ou registros;

b) exame de lançamentos, registros ou assentamentos nos livros ou fichas e folhas retromencionados;

c) exame de documentos contábeis, contábil-fiscais, fiscais, parafiscais ou paracontábeis;

d) exame de balanços, demonstrações de contas, de resultados ou financeira, de quaisquer pessoas jurídicas.

2. Exame pericial-contábil, em questões contábeis ou contábil-fiscais, em juízo ou fora dele, tais como prestação de contas, execuções fiscais e embargos contra execução.

3. Verificações de contas, de créditos ou de livros.

4. Exame de escrita do falido ou do concordatário.

5. Apuração de haveres, de titular de firma individual, de sócios, cotistas.

6. Balanços em inventários.

7. Avaliação contábil, baseada em exame de escrita, para determinação de fundo de comércio, lucros cessantes, perdas e danos, ou de patrimônios, em casos de fusão, incorporação ou cisão de empresas, em juízo ou fora dele.

8. Determinação contábil, em juízo ou fora dele, do valor de cotas, quinhões de capital ou ações.

9. Avaliação de danos decorrentes de erros técnico-contábeis, contábil-fiscais, parafiscais ou paracontábeis, quando de responsabilidade de contadores ou técnicos em conta-

15. *Da Prova Pericial*, pp. 1.439-1.440.

bilidade, nas funções de contadores, auditores ou técnicos em contabilidade, inclusive no caso de prejuízos sofridos por terceiros, em decorrência de escrituração falsificada ou falsa ideologicamente, de certificados, pareceres ou relatórios de auditoria falsificados ou ideologicamente falsos, de balanços ou demonstrações de contas falsificados ou ideologicamente falsos, de declarações de rendimentos de pessoas jurídicas, inclusive seus anexos, quando falsificadas ou ideologicamente falsas.

10. Laudos, exames, vistorias, avaliações, arbitramentos sobre todas as matérias, trabalhos, peças ou atividades aqui enumeradas.

6.5. Perícia contábil ou Auditoria contábil?

Enquanto a auditoria contábil ou contábil-fiscal é realizada extrajudicialmente, já a perícia contábil, via de regra é realizada em juízo ou na fase do inquérito policial (por dois peritos oficiais, contadores). Excepcionalmente, a perícia contábil pode ser realizada extrajudicialmente. É o caso dos levantamentos específicos de estoques, de produção, de custos.

7. QUESITOS CONTÁBEIS

7.1. Auto de infração. Notificação fiscal. Lançamento e constituição do crédito tributário. Agentes da fiscalização.

Os quesitos contábeis necessários no auto de infração ou na notificação fiscal são os abaixo alinhados:

1º) Qual a natureza técnico-contábil dos trabalhos efetuados pelo autuante no caso do imposto de (especificar); ou pelo autor da notificação fiscal do INSS; ou pelos autuantes no caso das contribuições para o custeio da seguridade social?

2º) Tais trabalhos profissionais ou atividades técnicas e especializadas constituem, em face dos arts. 25, alínea *c*, e 26, do Decreto-lei nº 9.295/46 (CF, arts. 5º, XIII, 22, XVI): auditoria contábil ou perícia contábil, extrajudicial?

Fundamentar a resposta com doutrina específica das atividades e com resoluções do Conselho Federal de Contabilidade, sobre as mesmas e respectiva competência para executá-las.

3º) Não é exato que esses trabalhos técnicos foram necessários, adequados, suficientes e indispensáveis ao levantamento contábil, exame de escrita fiscal e contábil, revisão de contas, do qual resultou a lavratura:

a) do auto de infração (número), série, datado de (data), que exige (o imposto ou a contribuição social), no valor de (quantificar)?

b) da notificação fiscal do INSS (número), datada de (data), que exige R$ (quantificar), a título de contribuições previdenciárias, referentes ao período de (datar), sendo descontado de empregados (quantificar) e contribuições da empresa de (quantificar)?

4º) Sem a elaboração dos trabalhos técnico-contábeis de (individualizar as atividades técnico-profissionais, efetuadas pelo agente do fisco), era possível a lavratura das peças a que se refere a letra (*a* ou *b* retro)? Por quê?

Fundamentar a resposta, tendo em vista os quesitos 1º e 2º retro.

5º) Diligenciando junto ao Conselho Regional de Contabilidade, sediado na capital do Estado, queiram os senhores peritos trazer para os autos do Processo (número) certidão específica fornecida pelo Conselho Regional de Contabilidade, situado na Capital do Estado de (nome do estado e endereço), sobre a habilitação profissional ou não, isto é, sobre a inabilitação legal (CP, art. 47 e parte final da alínea *h* do art. 4º da Lei nº 4.898/65), do autor dos trabalhos aludidos nos quesitos anteriores nºs 1º e 2º precedentes.

6º) Não sendo o autor do auto de infração, ou da notificação fiscal do INSS, habilitado como contador, no órgão federal fiscalizador da profissão, conforme certidão fornecida pelo órgão respectivo, autarquia federal, com fé pública, as peças aludidas nos quesitos 1º, 2º e 3º retro merecem fé pública, têm validade administrativa ou eficácia jurídica?

Responder, levando em conta:

a) a legislação federal que regulamenta a profissão de contador no Brasil (Decretos nºs 20.158/31, arts. 70 e 72; 21.058/32, art. 1º; 9.295/46, arts. 25, *c*, e 26; Lei nº 6.385/76, art. 26 e parágrafos; Lei nº 6.404/76, art. 163, § 5º; CF, arts. 5º, XIII, 22, XVI);

b) a jurisprudência específica sobre a profissão (STF, RTJ 99/77, 75/524-529 e 105/1.118; TFR, Ap. Crim. nº 3.522-SP, DJU-I de 27.6.1979; ACr. nº 5.032-BA, DJU-I de 3.6.1982);

c) a jurisprudência sobre auditoria contábil e perícia contábil (TFR, AMS nº 109.395-RJ, 3ª T., DJU-I de 3.3.1988, p. 3.740; STJ, REsp nºs. 115.566-ES, 2ª T., DJU-I de 15.9.1997, p. 44.341, 5.302-SP e 49.650-SP, DJU-I de 10.10.1994, ambos da 3ª Turma).

7º) Frente ao que dispõe a parte final da alínea *h* do art. 4º da Lei Federal nº 4.898/65, qual a conseqüência da falta de capacidade do agente público, que pratica ato administrativo-fiscal, para o qual não está habilitado legalmente, frente ao direito federal positivo (letra *a* supra)?

8º) O auto de infração (número), série, datado de (data), no valor de R$ (quantificar), foi lavrado no estabelecimento autuado, ou datilografado ou confeccionado em processamento de dados fora do estabelecimento do contribuinte (ou mesmo dentro da repartição fiscal) e enviado pelo correio?

9º) Em caso positivo, queiram os senhores peritos juntar provas relativas ao recebimento da correspondência com o aludido auto de infração, tais como:

a) envelope do remetente do auto;

b) declaração de testemunhas que receberam a correspondência e que a abriram.

10º) A via original do citado auto de infração contém assinatura do representante legal da autuada?

11º) Qual a escolaridade e formação acadêmica dos agentes do fisco, autores do auto de infração (número, datado de (data), no valor de R$ (quantificar); referente ao imposto (especificar) (auditores fiscais da Receita Federal, agentes fiscais de rendas, inspetores fiscais etc.)?

12º) Quanto à notificação fiscal de lançamento do INSS (NFLD) queiram os senhores peritos informar a escolaridade e formação acadêmica dos auditores fiscais de previdência social, autores dela.

13º) Detectaram os senhores peritos algum embaraço à ação fiscal, que impedisse a lavratura e a entrega do auto de infração identificado no quesito 11º retro ou da notificação do INSS ao contribuinte autuado e objeto do lançamento, no estabelecimento autuado?

7.2. Apropriação indébita-fiscal

1º) A (firma individual, ou a empresa ou entidade, que deve ser identificada com todos os detalhes dos respectivos registros, estatutos sociais, atas, contratos, alterações e dados nas repartições fiscais), mantém escrituração mercantil em livros diários legalizados, como exigido pela legislação vigente. (Cód. Coml., arts. 10 e seus nºs; 12, 23, 25; Dec.-Lei nº 486/69, arts. 2º, 4º, 5º, 8º, 10 e 16; Dec.-Lei nº 1.598/77, arts. 7º e 9º; Lei nº 6.404/76, arts. 177 até 187).

2º) Essa escrituração está em ordem e em dia, merecendo fé em juízo?

3º) Os lançamentos contábeis referentes aos descontos, cobranças nas notas fiscais, retenção na fonte, dos impostos de fonte e contribuições sociais de fonte constam dos livros diários, em sua integralidade, em confronto com os documentos que lhes deram origem, no período de (datar)? Qual o valor contabilizado?

4º) Com referência específica a representação criminal feita pelo agente fiscal (nominar) em (data) pertinente ao IPI, o IRF ou o ISS de fonte; ICMS na substituição tributária, ou pelos fiscais de contribuições previdenciárias (contribuições descontadas dos empregados para o INSS), a contabilidade da (empresa) registra todos os descontos feitos nas folhas de pagamento dos empregados (INSS)? Há cobrança na nota fiscal de IPI, do ICMS na substituição tributária ou do ISS de fonte? Há retenção do IRF? no período aludido nessa representação?

5º) Em caso positivo, qual o valor retido, descontado, cobrado e contabilizado no diário?

6º) Fazer quadro demonstrativo, com datas dos lançamentos, valores, tributos e contribuições respectivas do que foi parcelado, e se este acordo está sendo cumprido.

7º) No caso do IPI, os valores cobrados nas notas fiscais, no período de (datar) foram efetivamente recebidos pela (empresa)?

8º) Em caso de recebimento parcial, fundamentar as respostas com as notas fiscais canceladas por devolução dos produtos; com as duplicatas protestadas e não recebidas; com as notas fiscais de vendas a firmas falidas, desaparecidas, concordatárias, elaborando quadro com valores comprovadamente não recebidos pela emitente das notas fiscais com destaque de IPI.

9º) Ainda com referência ao quesito 4º retro, elaborar quadro demonstrativo, contendo, separadamente, por espécie de imposto de fonte ou contribuição de fonte:

a) data do lançamento do desconto para o INSS e valor;

b) livro diário (nº deste e folhas/páginas);

c) data do lançamento da retenção do IRF e valor retido;

d) livro diário (nº deste e folhas/páginas);

e) data da cobrança na nota fiscal, do ICMS de substituição tributária, do ISS de fonte, do IPI, lançamento no diário, valor de cada imposto retido, cobrado e folhas do diário onde estão os lançamentos com indicação do número do livro;

f) data do lançamento do desconto em folha de pagamento, das contribuições previdenciárias, valor descontado, contabilização no diário (número deste e folhas/páginas);

10º) Qual o montante atualizado, por espécie de imposto/contribuição cobrado, retido, descontado, com separação do principal, juros de mora, multas e atualização monetária, até a data da perícia contábil, que ainda não foi parcelado, nem recolhido?

11º) Quais as datas em que venceram os impostos de fonte e as contribuições de fonte, a que se referem os quesitos 9º e 10º retro?

12º) Do total a que se refere o quesito 10º retro, quanto não foi recolhido aos cofres públicos, até a data da perícia (considerar o valor original da retenção, desconto, cobrança).

13º) No período solicitado (quesito 4º retro), ocorreu alguma justa causa elisiva, relevante, tais como caso fortuito, de força maior, estado de necessidade e afins, todos devidamente comprovados documental, idônea e contemporâneamente, que impedisse o recolhimento dos valores descontados, retidos ou cobrados?

14º) Em caso positivo, fundamentar a resposta, com documentos comprobatórios de um dos eventos excepcionais, a seguir exemplificados, mencionando o imposto ou a contribuição, o período e o valor não recolhido, devido à existência de um dos eventos:

a) *estado de necessidade* (graves dificuldades financeiras; perdas de vendas ou receitas em face de greves prolongadas, sem culpa da empresa; crises prolongadas no setor, ramo ou atividade; pagamentos com atrasos sistemáticos de salários, fornecedores, aluguéis; pagamentos em cartórios; protestos de títulos, pedidos de falência; confissão da autofalência; pedido de concordata preventiva, fundada em uma das causas, ou em planos econômicos fracassados, ou ainda em decorrência de concorrência desleal de importações);

b) *casos fortuitos ou de força maior* (enchentes e inundações graves, com perdas de estoques, livros, documentos, mercadorias, matérias-primas, produtos; bloqueio ou interdição de ruas, avenidas, em face de obras públicas, por longo tempo, onde está localizado o estabelecimento comercial, prestador de serviços ou a indústria; interdição do estabelecimento, por ato abusivo, arbitrário, ilegal; movimento multitudinário ou de massas humanas, com depredações, saques, destruições, incêndios no estabelecimento; grandes desfalques de diretores foragidos etc.).

15º) Quais eram as pessoas físicas que dirigiam a firma ou empresa: gerentes de fato, parentes, familiares, controladores do capital, diretores estatutários (eleitos pela assembléia da sociedade anônima ou nomeados pelo conselho de administração), sócios-gerentes, gerente delegado, no período a que se refere a representação criminal?

16º) Quais as pessoas físicas que efetiva e concretamente, nesse mesmo período, movimentavam os recursos financeiros da empresa, pagavam contas, determinavam o recolhimento de impostos e contribuições?

Quem, no período, tinha o poder de determinar os recolhimentos de impostos de fonte ou de contribuições de fonte?

17º) As pessoas físicas, dirigentes (contrato ou estatutos e atas), procuraram, espontaneamente, a repartição fiscal competente, antes da autuação e da representação criminal, para requererem parcelamento da dívida apurada?

18º) Em caso positivo, foi deferido o parcelamento?

19º) O mesmo está sendo cumprido como acordado, ainda que, por eventual dificuldade financeira transitória, tenha ocorrido *rolagem de dívida* (reparcelamento), ou atrasos nas parcelas?

20º) Se o parcelamento foi recusado ou negado ou houve omissão em despachá-lo, a quem cabem tais atos comissivos ou omissivos, e quais as causas da recusa ou negativa?

21º) As pessoas, ou algumas delas, constantes ou a que se refere a representação criminal dos agentes do fisco, foram regularmente notificadas para recolher os impostos ou as contribuições a que alude a representação?

22º) Em caso positivo, qual a via da notificação (administrativa ou judicial)? Qual o endereço constante da notificação? Qual a data da mesma e seu eventual recebimento?

23º) Qual o montante atual, na data da perícia contábil, do dano material ou patrimonial causado à Fazenda Pública, por espécie de imposto (ou contribuição social), *de fonte*?

24º) Qual a situação econômico-financeira e patrimonial, no período da representação criminal:

a) da empresa, conforme balanços e resultados;

b) dos seus controladores do capital, diretores; sócios-gerentes (ou gerentes de fato, responsáveis pelo não recolhimento dos impostos e contribuições)?

25º) Qual o *status* social e o *modus vivendi* dos sócios, dos diretores, dos controladores do capital, dos sócios-gerentes da empresa, atual e no período de (datar)?

26º) Quem administrava, exercia a gerência, o comando da empresa no período de (especificar) a vista da auditoria contábil realizada ou da perícia contábil efetivada, com exame de escrita?

27º) Consoante e conforme a resposta retro, queiram os senhores peritos informar com segurança, *expondo os motivos de sua convicção:*

a) quem de fato geria e administrava as finanças da empresa no período de (especificar)?

b) quem emitia ordens de comando, para que se efetuassem os recolhimentos de tributos e contribuições em geral, no período de (especificar)?

c) quem exercia a parte exclusivamente técnica, comercial, de *marketing*, de suprimentos, de produção, vendas e não participava em hipótese alguma, dos fatos das letras *a* e *b* retro?

d) alguns dos controladores do capital, sócios, dirigentes, residiam em outra cidade, ou no exterior, no período (especificar)?

e) Em caso positivo, quais e onde?

f) algum parente próximo, familiar ou mesmo terceiro, também participou de atos ou fatos a que aludem as letras anteriores, no mesmo período? Quais?

g) quais eram os controladores do capital da empresa no período de (especificar)? (indicar nomes e percentuais).

h) o controlador exercia, ainda que de fato, o comando da empresa, emitindo ordens?

28º) Existe alguma prova documental idônea de que, antes do oferecimento da denúncia por apropriação indébita de impostos ou de contribuições de fonte (especificar quais), as pessoas que tinham o poder de determinar os recolhimentos foram notificadas para fazê-lo, e sem uma justa causa elisiva relevante, recusaram, no prazo marcado na notificação judicial?

7.3. Falsidade ideológica

A) Em livros diários e livros fiscais:

1º) Identificar e relacionar os livros diários e os livros fiscais do período de (especificar), objeto do auto de infração (número), lavrado em (data), referente ao imposto da firma (mencionar número do livro, folhas, páginas, escrituração).

2º) Os livros estão devidamente legalizados nas repartições competentes?

3º) A escrituração (copiagem, confecção por processamento de dados, escrituração manual ou mecânica, etc.), está em dia e em ordem?

4º) Os lançamentos neles constantes, no período supra, no que diz respeito ao citado auto de infração, estão corroborados por documentos idôneos, pertinentes, coincidentes em datas e valores e contemporâneos aos fatos que registram?

5º) Juntar cópia dos lançamentos e dos respectivos documentos que os embasam.

6º) Quais lançamentos não têm documentos idôneos, contemporâneos e pertinentes, que lhes deram origem, relacionados com o citado auto de infração?

7º) Em caso positivo, elaborar quadro demonstrativo dos lançamentos, anexando-lhe as respectivas páginas ou folhas dos livros onde se encontram assentados, lançados, registrados, sem documentos de origem dos fatos constantes dos registros.

8º) Ainda em relação aos quesitos 6º e 7º, relacionar:

a) data dos lançamentos, livro (número, folhas e páginas);

b) natureza das contas debitadas ou creditadas, espécie do documento e valor a que se referem os lançamentos (sem documentos);

c) qual o valor da receita ou despesa ou custo, afetados?

9º) Foi positivada alguma omissão de lançamentos de fatos contábeis relevantes, que alterasse a receita, os custos, as despesas, no período a que se refere o auto de infração acima identificado?

10º) Relacionar, se existentes, essas omissões e contas afetadas, bem como a eventual redução ou supressão do imposto (espécie e valor).

11º) Foram inseridos nos livros já identificados, no mesmo período a que se refere o auto de infração, alguns lançamentos que alteram relevantemente alguma conta de receita, de despesa ou de custos? Existem documentos idôneos corroborando-os?

12º) Em caso positivo, relacionar e fundamentar a resposta.

13º) Se identificado algum lançamento onde o fato relevante contábil foi registrado, lançado, assentado nos livros supra, sofreu profunda modificação, quanto à natureza, valor, data, qual o reflexo causado nas contas de receita, despesas e custos?

14º) Se positivado o que indaga o quesito 13º retro, relacionar livros, número, folhas, páginas, datas dos lançamentos, valores e contas afetadas, da receita, dos custos, das despesas ou gastos, e documentos que lhes deram origem.

15º) Considerando os quesitos 9º, 10º, 11º, 12º, 13º, 14º retro, queiram os senhores peritos concluir, fundamentadamente:

a) dos lançamentos, resultou para a Fazenda Pública supressão ou redução de algum imposto ou parte dele?

b) em caso positivo, identificar com precisão:

1. montante atual, espécie;

2. dirigentes da época em que tal ocorreu; e

3. participantes dos lançamentos e idoneidade dos documentos de origem;

c) em se tratando de imposto de renda de pessoa jurídica:

1. ocorreu algum lançamento que postergou ou diferiu receita de um exercício social, para outro seguinte? Quais os dispositivos legais autorizadores?

2. em caso positivo, qual o valor da receita e do imposto afetado?

d) ainda no caso da letra *c* retro, qual a supressão da Cofins, do PIS, da contribuição social sobre o lucro (CSLL), em termos de valor e consectários legais?

16º) Examinando os lançamentos no diário, foi constatada a existência de algum estorno fraudulento, que não corresponda à anulação correta de um fato anteriormente registrado, em virtude de ter sido efetiva e comprovadamente cancelada a nota fiscal de venda de produtos, de mercadorias, de serviços prestados, consoante documentos comprobatórios em poder da empresa que efetuou o estorno?

17º) Em caso positivo, descrever o fato com todos os seus detalhes, desde o primitivo lançamento até o estorno do mesmo, com datas, valores, históricos, juntando cópias autenticadas dos registros no diário e individualizando o número do livro e páginas.

18º) Desses estornos fraudulentos, ocorreu algum prejuízo para a Fazenda Pública, como supressão ou redução de impostos ou contribuições?

19º) Em caso positivo, detalhar quais os impostos ou contribuições, seus valores da época e atuais, com os consectários legais devidos.

B) Em balanços patrimoniais, balancetes, contas de resultados

20º) Revisando as contas que compõem o ativo ou o passivo (identificar as contas), constantes do balanço patrimonial (ou do balancete) encerrado em (data), em confronto com os documentos e lançamentos respectivos, a que se refere a representação criminal dos auditores fiscais da Receita Federal relacionada com auto de infração (número), aquelas contas refletem a realidade contábil, patrimonial, obrigacional e financeira, ou foi detectada alguma omissão de fato relevante, contas fictícias no ativo, *passivo fictício* nas obrigações, ativos sem qualquer documento idôneo e contemporâneo que dê embasamento ao valor que consta no balanço ou no balancete?

21º) Se positivada qualquer irregularidade que afete a situação patrimonial, financeira e obrigacional nessas peças contábeis, queiram os senhores peritos relacionar e fundamentar a resposta, dizendo e detalhando sobre os efeitos prejudiciais dos vícios graves da escrituração que afetam alguma dessas contas, e conseqüentemente o balanço ou o balancete.

22º) Revisando as contas (espécies) componentes dos resultados contábeis da firma (especificar) no período de (especificar), que formam as contas de resultado, do balanço de (período), objeto do auto de infração, foi detectada em confronto com os documentos e os lançamentos por aqueles embasados, alguma irregularidade que afete a situação real, econômica da empresa no mesmo período?

23º) Em caso positivo, fundamentar a resposta, indicando as contas, os vícios graves de lançamento ou intitulação, valores alterados, ou omitidos, e os reflexos (prejuízos) sofridos pela Fazenda Nacional, em termos de supressão ou redução de imposto de renda devido pela pessoa jurídica (IRPJ) e do PIS, Cofins, e CSLL.

24º) Há contas no ativo circulante ou no ativo permanente, no balanço ou no balancete de (período), que não têm os documentos idôneos, pertinentes e contemporâneos que lhes embase os lançamentos no livro diário, dos quais resultou a aludida conta e seu valor?

25º) Em caso positivo, fundamentar a resposta indicando as contas em tal situação, e as conseqüências em termos de situação patrimonial, obrigacional, financeira.

26º) Existem contas no passivo circulante ou de longo prazo, que não têm os documentos que lhes deram origem, no período de (especificar)?

27º) Em caso positivo, quais os reflexos nas contas de resultado, e qual anomalia?

28º) As anomalias aludidas nos quesitos nºs 21º e 23º retro causaram alguma lesão patrimonial à Fazenda Nacional?

29º) Em caso positivo, qual o montante atual?

30º) Quais os dirigentes do período, contador, auditor sob cuja responsabilidade estavam a contabilidade, a sua revisão ou auditagem?

31º) Coletar, junto a essas pessoas físicas, provas documentais, que tenham alguma ligação ou vinculação com as irregularidades e vícios apontados.

32º) Foram detectadas *maquiagens* nas contas do balanço: contas ou valores realizáveis a longo prazo, que figuram como ativo circulante?

33º) Existem, no ativo permanente, contas onde constem bens de valores elevados, cuja existência física restou provada inexistente? Esses bens serviram para depreciações e redução do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ), com reflexo no lucro, no PIS, na Cofins, na CSLL?

34º) Existem no ativo circulante ou realizável a longo prazo, contas a receber, fictícias, sem origem concreta?

7.4. Notas calçadas ou espelhadas

1º) O valor constante das primeiras vias das notas fiscais de (números), apreendidas pela fiscalização ou pela polícia (com mandado judicial), e emitidas pela empresa no período de (especificar), coincide com o valor das vias de igual numeração e série das notas fiscais existentes nos talonários, blocos de notas, ou *sanfonas* de notas-faturas ou notas fiscais?

2º) No caso de não haver coincidência de valores, queiram os senhores peritos-contadores elaborar quadro demonstrativo, indicando com precisão, clareza e segurança:

a) as diferenças em valores da época, entre as primeiras vias e as vias dos talonários, nas notas fiscais de (números), no período (especificar);

b) as datas e os números das mesmas notas fiscais, bem como as firmas destinatárias;

c) os créditos fiscais de ICMS, IPI, ISS, que as primeiras vias registram;

d) o montante atualizado das diferenças, com os consectários legais, em termos de supressão ou redução de ICMS, IPI, ISS;

e) determinar, em relação a cada um dos impostos devidos, qual o dano sofrido pela Fazenda respectiva.

3º) Quais os valores escriturados nos livros fiscais e nos livros diários da emitente, relativamente as notas fiscais (especificar), demonstrando em quadro analítico as datas, números e os valores;

4º) Determinar, ainda, com base nos quesitos 2º e 3º retro, as diferenças entre o valor real da operação (primeiras vias das notas fiscais emitidas no período de) e o valor escriturado nos livros, relativamente a elas (números, períodos e série).

5º) Se sobre as diferenças apuradas foi recolhido o imposto devido?

6º) Coletando a amostragem de escritas manuais, das pessoas que geralmente emitiam as notas fiscais, objetos da perícia contábil, é possível identificar quem emitiu as aludidas notas fiscais no período de (especificar) (coletar as amostras grafotécnicas dos sócios, sócios-

gerentes, prepostos da parte administrativa-contábil, do setor de faturamento, parentes, familiares).

7º) No caso de identificação da pessoa ou das pessoas que emitiram as notas fiscais naquele período:

a) o emitente (ou a emitente), era simples empregado?

b) pertencia ao escritório de contabilidade?

c) era o titular da firma individual, sócio-gerente ou diretor da empresa?

d) era filho ou neto dos dirigentes ou do controlador do capital da empresa?

e) no caso das letras *a*, *b* e *d* retro, quem dava ordens para essa emissão com valores diversos?

8º) No caso das notas fiscais já identificadas terem sido emitidas por sistema informatizado, ou por qualquer outro meio, e considerando as letras do quesito 7º anterior, a quem pode ser atribuída a responsabilidade pela emissão delas com valores diversos nas primeiras vias e nas constantes dos talonários, blocos ou sanfonas, no mesmo período, isto é, quem dava ordens para a emissão das notas fiscais?

9º) Queiram os senhores peritos-contadores elaborar organograma de cargos, pessoas e funções na empresa emitente das notas fiscais, considerando:

a) abstratamente: contrato, alterações, estatutos sociais, atas de assembléias, atas do conselho de administração; e

b) concretamente: a pessoa e sua função na empresa.

7.5. Excesso de exação (art. 20 da Lei nº 8.137/90)

1º) Considerando que o fato gerador do imposto (discriminar) exigido pelo auto de infração (discriminar), no valor de R$ (quantificar), não podia ocorrer, nem materializar-se, porque o ato, operação, circulação, fato econômico, serviço prestado, saída do produto, na data do ato administrativo-fiscal:

a) estava anistiado, remido ou perdoado integralmente, nos termos do artigo da lei (discriminar);

b) estava diferido, suspenso, postergado pelo artigo da lei (discriminar);

c) não era tributado, tinha alíquota zero, ou não ocorria a incidência, conforme artigo da lei (discriminar), houve lançamento indevido?

2º) A dívida lançada, a que se refere o mesmo auto de infração, conforme documentos (discriminar) anexos, na data em que o mesmo foi lavrado, estava sob o regime de parcelamento deferido pela administração fazendária (ou previdenciária) e o acordo estava sendo cumprido religiosa e pontualmente pelo autuado, conforme guias de recolhimento anexas?

3º) Não é correto que, consoante documentos anexos (guias de recolhimento), o imposto (ou a contribuição previdenciária), referente ao período de (discriminar), estava devidamente pago, antes da lavratura do auto de infração?

4º) Não é exato que, a partir de (datar), por força da lei (discriminar), o fato a que se refere o auto de infração (discriminar), deixou de ser tributado, teve alíquota reduzida a zero (IPI), ou não incidia o imposto (IPI, ICMS), em face de suspensão ou diferimento legal, conforme artigo do regulamentos (discriminar)? E artigo da lei (discriminar)?

5º) Estando isentos, não tributados, ou só tributados na fonte, os rendimentos no valor de (quantificar), objetos do auto de infração (discriminar) houve exigência indevida de imposto de renda, nos termos da lei (discriminar)?

6º) Os serviços prestados no período (discriminar), a que se refere o auto de infração (discriminar), a partir de (data), por força da lei (discriminar), ficaram isentos; ou passaram a ser tributados só na fonte, ou deixaram de ser tributados, quando prestados?

7º) Conforme laudo técnico de engenharia especializada anexo, a alíquota do IPI, incidente sobre o produto da posição (especificar) da TIPI anexa ao decreto federal (discriminar), é de (discriminar porcentagem), a partir de (data) e não de (discriminar a porcentagem), como exigido pelo auto de infração de (data), no valor de (quantificar)?

8º) As mercadorias, bens, produtos, matérias-primas, materiais intermediários enviados pelas notas fiscais(discriminar) para (discriminar), foram objeto de circulação econômica ou jurídica de mercadorias, com a presença de ato de comércio, com a transferência da propriedade, ou se trata, na realidade, de mero deslocamento físico entre estabelecimentos do contribuinte?

9º) Prevalecendo o inciso II do art. 155 da Constituição (EC nº 3/93), o conceito de circulação de mercadorias exige sempre a presença de um ato de comércio, com a transferência da propriedade da coisa móvel direta ou indireta?

10º) No levantamento de débitos do fundo de garantia (FGTS) foram identificados e comprovados, documental ou pericialmente, pagamentos a pessoas físicas que mantinham relação empregatícia, ou vínculo de subordinação hierárquica, dependência econômica, habitualidade com a empresa no período de (discriminar)?

11º) Em caso positivo, trazer para os autos as provas documentais pertinentes e contemporâneas, que comprovem a relação de emprego dessas pessoas físicas com a empresa no mesmo período a que se refere o levantamento do fundo de garantia (FGTS).

12º) No levantamento do INSS (NFLD), a quantia de (quantificar), referente ao período de (discriminar), se refere à contribuição da empresa sobre os pagamentos ou créditos de verbas de natureza salarial (CLT, arts. 457 e 458 etc.)? Este levantamento é embasado em lançamentos feitos nos livros diários, no registro de empregados, e em documentos da contabilidade da empresa nesse período?

13º) O aludido levantamento relacionou e identificou quais os empregados (nomes completos), período de contribuição, salário de contribuição, consoante folhas de pagamento, registro de empregados ou lançamentos nos livros diários?

14º) Não é exato que as contribuições previdenciárias (parte do empregado) são um seguro social, que vão constituir um fundo específico, que tem como único beneficiário o segurado que contribui para a previdência social, e que deve reverter em forma de benefícios pecuniários, exclusivamente para o mesmo segurado (aposentadoria, auxílios etc.)?

15º) Considerando as respostas aos quesitos 12º e 13º retro, não havendo identificação dos empregados, nem provas do vínculo laboral, o levantamento do INSS constitui, na verdade, uma cobrança indevida de verdadeiro imposto sobre pagamentos diversos, e não um levantamento de seguro social, onde, obrigatoriamente, todos os segurados devem ser identificados?

16º) No caso do quesito 10º retro (FGTS), o levantamento fiscal ou auto de infração relacionou os empregados individualmente, em relação aos quais a empresa não efetuou o depósito mensal,na CEF?

7.6. Sonegação fiscal em geral

1º) Qual o fato gerador do imposto (identificá-lo)?

2º) Ocorreu o fato gerador desse imposto, exigido no lançamento a que se refere o auto de infração (número, data, valor), referente ao imposto (identificá-lo) (quesito 1º retro), de responsabilidade de (nominar)?

3º) Existem provas materiais da exteriorização e materialização do fato gerador?

4º) Em caso positivo, anexá-las na resposta.

5º) Ainda no caso do quesito 4º retro, qual o valor do imposto devido, na data do seu vencimento, e qual o valor atualizado hoje, com os consectários legais?

6º) Do total, quanto foi comprovadamente recolhido?

7º) Se houve diferenças a menor entre o legalmente devido e o recolhido, aquelas (diferenças) são produto de um meio ilícito vedado em lei (conluio, fraude fiscal, omissão de lançamento de fato obrigatório, contabilização de documento falso etc.), do qual resultou supressão ou redução do imposto devido?

8º) Essas diferenças, por outro prisma, resultaram de fatos comprovados documental e pericialmente, tais como: erros aritméticos, alíquotas erradas, em face da complexidade do produto, erro contábil no lançamento no diário, nos livros fiscais, somas erradas, transportes errados?

9º) Qual o grau de instrução e a experiência das pessoas que tomaram parte na execução dos atos a que se refere o quesito 8º anterior?

10º) A empresa (ou a firma individual) procurou, voluntariamente, corrigir na contabilidade esses equívocos, comunicando-os à Fazenda Pública respectiva, antes de ser autuada?

11º) Em caso positivo, juntar provas da comunicação.

12º) Sobre as diferenças a favor do fisco, houve:

a) recolhimento integral, com os consectários legais?

b) pedido de parcelamento?

c) escrituração dos créditos em favor da Fazenda, nos livros fiscais e no diário?

13º) Em caso positivo, juntar provas documentais que corroborem quaisquer das letras retro.

14º) Ainda, se a resposta for positiva, as providências das letras retro foram antes ou *depois* da ação fiscal ter sido iniciada?

15º) Quais as verdadeiras causas ou origens desses fatos, que resultaram em diferenças a favor da Fazenda Pública? Fundamentar tecnicamente a resposta.

16º) Com referência ao auto de infração (número, série, data, valor), relativo ao imposto (identificar), examinando minuciosamente a contabilidade da empresa no período de (discriminar) em seu conjunto fiscal e contábil, mediante conferência e revisão de contas, de saldos, de lançamentos, de documentos que deram origem aos assentos e registros nos livros, e dos quais resultou a acusação constante da representação criminal firmada por (identificar) contra (identificar), a empresa praticou algum artifício doloso, alguma fraude fiscal só ou em conluio, aí compreendidos a omissão de lançamento de fato relevante, do qual viesse a resultar supressão, postergamento, diferimento, redução de imposto devido ou de contribuição social devida; inserção de lançamentos sem documentos idôneos que lhes dessem origem, uso e utilização de notas frias, notas paralelas etc.?

17º) Fundamentar a resposta, com elementos concretos e materiais, que embasem contábil, fiscal e pericialmente a conclusão dos peritos, dado a relevância do quesito 16º, relacionando individualmente cada ato ilícito (comissivo ou omissivo).

18º) Em caso de ocorrência de supressão ou redução de impostos ou contribuições sociais (quesito 16º retro), qual o montante do dano sofrido pela Fazenda Pública respectiva, em valor atualizado até a data da perícia contábil, com todos os consectários legais devidos?

19º) Em caso de positivada sonegação fiscal, queiram os senhores peritos informar, após a coleta de elementos:

a) qual o *modus vivendi*, o *status social* dos acusados, considerando o que consta em *sinais exteriores de riqueza*?

b) há, em relação a quaisquer dessas pessoas elementos que evidenciem vida dispendiosa, participação em jogatina, turismo prolongado, festas milionárias, freqüência em colunas sociais?

20º) No caso do 18º quesito retro, foi recolhida alguma quantia, diretamente relacionada com a supressão ou redução do imposto ou da contribuição devida, espontaneamente, antes do início da ação fiscal, antes da denúncia ter sido recebida, ou mesmo, antes da representação criminal e do inquérito policial?

Fundamentar a resposta com documentos, se ocorreu algum recolhimento a que se refere o quesito.

21º) Ainda no caso do 20º quesito anterior, houve denúncia espontânea do contribuinte, que procurou o fisco antes de qualquer ação fiscal, pedindo inclusive o parcelamento e, caso positivo, o pedido foi deferido, encontrando-se com os recolhimentos das parcelas em dia, mesmo com algum atraso?

22º) Positivada a sonegação fiscal de tributos ou de contribuições, qual o destino do numerário respectivo (imposto ou contribuição que foi suprimida ou reduzida): aplicado na própria empresa, negócio ou atividade da firma individual ou da pessoa jurídica; distribuído ou partilhado entre sócios, acionistas, dirigentes, controladores, ou eventuais partícipes, ou enviado para o exterior?

7.7. Notas frias. Falsidade ideológica

1º) Diligenciando junto à empresa emitente das notas fiscais (relacionar), e examinando seus registros contábeis e fiscais, constam dos assentos lançamentos regulares das citadas notas fiscais, no período de (discriminar)?

2º) Efetuando levantamento específico de estoques (ver, nesta obra, quadro demonstrativo), foi detectado que os produtos constantes das notas fiscais não existiam nos estoques da emitente?

3º) Em caso positivo (inexistência total), juntar cópias autênticas dos levantamentos efetuados na empresa.

4º) Em caso de inexistência parcial, relacionar por quantidades, espécies, os estoques que não podiam figurar nas aludidas notas fiscais (quesito 1º retro), por inexistirem nas datas em que foram emitidas.

5º) As notas fiscais a que se refere o 1º quesito pertencem ao mesmo talonário, bloco de notas ou sanfonas, tendo as demais notas sido regularmente emitidas e registradas nos livros fiscais e contábeis?

6º) Como foram contabilizados na empresa emitente das notas fiscais (aludidas no quesito 1º) e na destinatária, usuária ou utilizadora das ditas notas esses documentos fiscais e como se processou sua liquidação em termos de pagamento ou recebimento (aquele na compradora, usuária, utilizadora; este, o recebimento na empresa emitente)?

7º) Foi detectado algum depósito bancário, registro em boletim de caixa, assentamento contábil em livro diário, de efetivo e concreto recebimento das notas fiscais na empresa emitente, em cheques, ordens de pagamento ou dinheiro, saído do caixa da compradora, usuária, utilizadora das notas fiscais, a que se refere o 1º quesito?

8º) Qual o destino do numerário na empresa recebedora?

9º) Essas notas fiscais (1º quesito), foram contabilizadas no diário da compradora, usuária, utilizadora, como *compras a pagar*, fornecedores, obrigações a pagar, diversos no passivo, *outras contas* no passivo, duplicatas a pagar?

10º) Em caso positivo, fundamentar a resposta com cópias das folhas do diário onde estão os lançamentos.

11º) Ainda no caso das mesmas notas fiscais, indaga-se:

a) elas foram lançadas apenas nos livros fiscais de ICMS, IPI, ISS, pela emitente, total ou parcialmente?

b) ou só pela compradora, usuária, utilizadora, total ou parcialmente?

c) ou, finalmente, não foram encontrados lançamentos, quer no diário, quer nos livros fiscais da emitente? Ou também da usuária?

12º) O conteúdo material das notas fiscais é normal no ramo de atividade da empresa emitente que:

a) os produz, fabrica, industrializa normalmente?

b) com eles comercializa normalmente?

c) adquire, utiliza ou revende matérias-primas, produtos intermediários ou de consumo?

13º) Em se tratando de prestação de serviços, com ou sem utilização de mercadorias (materiais), houve a efetiva prestação em termos concretos, físicos, visíveis, que possam ser objeto de perícia de constatação, a que se referem as notas fiscais de serviços (números, série e valor)?

14º) As notas fiscais a que se referem os quesitos 1º e 13º retro continham crédito fiscal de ICMS, IPI, ISS?

15º) O crédito foi utilizado pela empresa, em que data, em qual valor? Se positivo, juntar prova documental.

16º) Qual a redução ou supressão do imposto foi provocada pela utilização dos aludidos créditos fiscais?

17º) Em caso positivo (quesitos 15º e 16º retro), informar:

a) data, valor do crédito, seu lançamento nos livros fiscais de ICMS, IPI, ISS;

b) data, número do livro e páginas do diário, onde foram contabilizadas as notas fiscais.

18º) Mesmo não se tratando de notas fiscais com créditos fiscais, a sua utilização pela empresa acarretou redução ou mesmo supressão do imposto de renda da pessoa jurídica, em qual montante? E quanto ao PIS, Cofins e CSLL?

19º) Diante do resultado do exame de escrita, da verificação e da constatação junto à empresa emitente e junto à empresa compradora, usuária ou utilizadora das notas fiscais ou das faturas de obras e serviços (relacionar), podem os senhores peritos concluir que se trata de *notas fria*s que não correspondem a uma efetiva circulação de mercadorias, a uma efetiva saída de produtos industrializados ou a uma efetiva prestação de serviços?

20º) Fundamentar a resposta com elementos concretos de convicção, que não dêem margem a quaisquer dúvidas.

21º) Investigar, quanto aos mesmos documentos, se comprovada a emissão de notas frias, quem:

a) ordenou a emissão, a venda, a cessão;

b) efetivou o negócio ou transação, junto à compradora;

c) executou a emissão, em termos manual, mecânico, de processamento de dados ou por outro meio elétrico ou físico;

d) quem intermediou a venda das notas, quanto foi recebido e como foi *dividido* o produto do ilícito, identificando os partícipes do produto do crime

7.8. Saldo credor de caixa. Estouro de caixa

1º) Qual o saldo de caixa no balanço patrimonial encerrado em (data), ou no balancete geral levantado em (data), aí compreendidos:

a) a conta caixa (razão)?

b) as contas correntes bancárias, para saques imediatos: bancos conta movimento?

2º) Adicionadas às entradas de caixa (recebimentos e cheques emitidos) no período de (discriminar), qual o saldo disponível, capaz de suportar os pagamentos feitos no mesmo período?

3º) Discriminar os recebimentos por fontes:

a) duplicatas a receber ou clientes;

b) vendas à vista;

c) cheques emitidos a crédito de bancos conta movimento;

d) suprimentos de caixa;

e) aumentos de capital;

f) líquido de: desconto, vendor, caução etc.

4º) Discriminar os pagamentos por fontes:

a) fornecedores ou duplicatas a pagar;

b) salários e *pro-labore*;

c) leis sociais;

d) tributos;

e) despesas gerais à vista;

f) contas a pagar etc.

5º) Considerando os saldos das disponibilidades (1º, 2º e 3º), e os pagamentos feitos no mesmo período (4º quesito), ocorreu *estouro de caixa* nesse mesmo período (pagamentos ou saídas maiores que o saldo anterior mais as entradas do período)? Em caso positivo, qual o valor, à época e na data da perícia do *estouro de caixa*?

6º) Quais as causas que motivaram a anomalia, pois não se pode pagar à vista (dinheiro e cheques) a mais do que permitem as disponibilidades?

7º) Foram identificados erros de soma, erros de transportes, recebimentos (3º quesito), que por omissão de lançamentos, embora tenham se verificado no mesmo período, não compuseram as entradas de caixa? Quais?

Nota importante:

a) o estouro de caixa deve ser apurado *dia a dia*;

b) quaisquer erros no transporte de saldos, de somas, nas omissões decorrentes da não contabilização de recebimentos, pagamentos em duplicidade de um mesmo documento devem ser analisadas, prudente e cautelosamente, antes de o perito emitir conceito ou responder quesitos;

c) estouro de caixa não justificado relevante e fundamentadamente com provas documentais idôneas, pertinentes e contemporâneas à anomalia contábil, caracteriza, em princípio, omissão de receitas para fins de imposto de renda de pessoa jurídica (IRPJ), não assim para fins de ICMS, IPI, ISS, posto que os fatos geradores destes últimos são totalmente diferentes do imposto de renda. Ver "Sonegação fiscal e fato gerador" e "IPI. Levantamento específico";

d) como toda aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica, para caracterizar fato gerador do imposto de renda, deve ser provada documentalmente e de maneira cabal e idônea (exegese do art. 43 do CTN), o *estouro de caixa* é uma omissão de receitas, sempre *juris tantum*, não podendo, assim, ser tributado pura e simplesmente pela Receita Federal, sem que antes o contribuinte seja intimado formalmente, para comprovar as causas ou origens do mesmo, num prazo mínimo de vinte dias, em face das conseqüências daí advindas, se o fato não for provado de maneira irrefutável.

7.9. Notas paralelas. Notas clonadas

1º) Examinando as características materiais (tipo de impressão, cor da tinta, traço: forte, médio, fraco; gramatura do papel, identidade ou grande semelhança física, tipo das letras utilizadas pela gráfica) das notas fiscais (relacionar), com outras impressas pela gráfica (identificar), e confrontando-as, há indícios veementes e evidências materiais de as primeiras notas fiscais serem de emissão paralela, isto é, notas fiscais com a mesma numeração, emitidas em duplicidade?

2º) As notas fiscais (relacionar) apreendidas pela fiscalização, em duplicidade com outras de igual número e série, constantes dos blocos ou talonários em poder da empresa, foram por ela contabilizadas?

3º) As notas fiscais paralelas foram emitidas pela mesma gráfica?

4º) Diligenciando junto à gráfica e examinando sua contabilidade, podem os senhores peritos trazer junto com a resposta:

a) peças contábeis e documentais de cobrança do preço dos serviços recebidos pela gráfica, orçamentos ou pedidos referentes à confecção das notas fiscais (relacionar);

b) consta nos livros fiscais da gráfica o registro das notas? Consta em seu livro diário a contabilização do faturamento dos impressos?

Observamos que, sem a apreensão de notas fiscais pelo fisco ou pela polícia, para confronto com notas normais emitidas pela mesma empresa utilizadora delas, a prova de se tratar ou não de notas paralelas torna-se difícil, pois não se pode presumir um fato delituoso (meio ilícito para a sonegação).

7.10. Gerência temerária. Má gestão de empresa

Os atos praticados com abuso ou excesso de poder, os violadores dos estatutos ou contrato social e os vedados por lei federal estão relacionados nos arts. 10, 2ª parte e 16 do Decreto nº 3.708/1919 (Lei das limitadas); art. 158, I, II e §§ 1º ao 4º da Lei nº 6.404/76 (Lei das sociedades anônimas):

1º) No período de (especificar) foram concedidos avais, fianças, endossos, de favor, em negócios estranhos à empresa, por algum sócio, gerente ou diretor?

2º) Queiram os senhores peritos identificar, se positiva a resposta:

a) os sócios-gerentes ou os diretores que praticaram um ou alguns dos atos, se estes estavam proibidos pelo contrato social ou estatutos;

b) os beneficiários dos mesmos, sua relação de parentesco, associação, interdependência ou coligação.

3º) Esses atos de favor ocasionaram alguma ação, protesto ou perdas para a empresa?

4º) Em caso positivo, qual o valor do prejuízo sofrido?

5º) Juntar documentos comprobatórios.

6º) No período de (discriminar) sob a gestão de (nominar) foram contratados empréstimos onerosos, a juros elevados, com alguma instituição financeira ou do mercado paralelo?

7º) Em caso positivo, detalhar as operações, seu custo financeiro em comparação com o faturamento, com o lucro líquido, com o retorno do capital emprestado.

8º) Ainda no caso do 6º quesito, como foi utilizado o numerário obtido sob empréstimo? E quais as garantias dadas pela empresa, para a efetivação da operação?

9º) No período de (discriminar) sob a gestão de (nominar) foram feitos negócios arriscados, estranhos aos objetivos e à atividade da empresa, considerados especulativos, perigosos ou de alto risco?

10º) Em caso positivo identificar os negócios efetuados, as pessoas físicas ou jurídicas intervenientes, os prejuízos daí originados sofridos pela empresa, inclusive apontamentos, protestos, pedidos de falência, declarações à praça etc.

11º) Ocorreram no período de (discriminar), na empresa, desvio de numerário (desfalques), de mercadorias, de produtos, de máquinas e equipamentos para empresas novas com a participação de acionistas, dirigentes ou sócios, parentes, terceiros, testas-de-ferro; ou houve desvio para terceiros ignorados dos maquinários que formavam o ativo permanente e eram necessários à produção de serviços ou produtos?

Fundamentar a resposta com levantamentos, inquérito policial que demonstre contabilmente o fato, se positiva a resposta.

12º) Ocorreram no período de (discriminar), sob a gestão de (nominar), falta de recolhimento de tributos e contribuições de fonte ou não, se havia disponibilidades no caixa?

13º) Relacionar períodos de vencimentos dos tributos e contribuições não recolhidos, saldos disponíveis às épocas e os dirigentes que movimentavam os recursos financeiros.

14º) No período de (discriminar), houve na empresa encerramento de balanços com prejuízos de vulto, em relação: a) ao capital integralizado; b) às receitas do período e c) ao ativo permanente?

15º) Em caso positivo, queiram os senhores peritos identificar as causas e seu valor à época e hoje.

16º) Houve encerramento irregular da empresa?

17º) Em caso positivo, quais eram, na época: a) os sócios-cotistas da limitada; b) os controladores do capital da empresa; c) os sócios-gerentes; e d) os gerentes de fato?

18º) Qual o destino dos bens móveis e imóveis da empresa na data do seu último balanço, que formavam o ativo circulante, o ativo permanente, conforme livro diário, registro de inventário.

19º) Houve excesso de retiradas ou de honorários de sócios-gerentes ou dirigentes da empresa, no período de (discriminar) a que se referem os impostos e as contribuições de fonte não recolhidas?

20º) Houve, nesse mesmo período, distribuição de lucros, dividendos, participações, antecipações de lucros, enquanto os impostos ou as contribuições de fonte não eram recolhidas?

21º) Se positivas as respostas aos quesitos 19º e 20º, elaborar quadro demonstrativo indicando: a) espécie do pagamento, a data e o valor da época e o atual; b) o beneficiário dos pagamentos e valor recebido; c) os impostos de fonte não recolhidos: valor da época; e d) contribuições de fonte não recolhidas: valor da época.

22º) Qual o destino do IPI cobrado nas notas fiscais e recebido?

23º) Os acionistas ou cotistas majoritários constituíram empresa nova, ou se associaram à empresa existente, e qual a sua participação e forma de integralização das ações ou cotas? Ou abriram filiais, depósitos, armazéns, todos alugados a preços elevados, sem retorno, ocasionando prejuízos injustificados?

7. 11. Apropriação indébita de IPI. Inquérito policial[16] e perícia contábil-fiscal

Durante a fase do inquérito policial, deve ser realizada a perícia contábil-fiscal para se comprovar de maneira cabal e irrefutável, tornando eficaz a denúncia:

a) quem se apropriou do IPI?

b) quem era responsável pelo seu recebimento e recolhimento?

c) quando ocorreu a apropriação?

d) qual o montante, baseado em nota por nota, onde foi destacado o IPI, cobrado e recebido de terceiros e não recolhido?

e) quais as provas documentais de que as notas fiscais foram recebidas pela empresa emitente?

f) os acusados foram notificados e intimados pelo fisco a recolher o IPI?

g) houve processo administrativo regular, com o exercício da ampla defesa, antes da decisão final administrativa?

16. *Da Prova Pericial*, pp. 695-696.

h) quando foi expedida a notificação?

i) foi ela entregue pessoalmente no endereço do contribuinte?

j) os acusados requereram parcelamento ou denunciaram o fato, espontaneamente, antes da condenação final administrativa?

l) se recolheram parte do IPI que receberam de terceiros?

m) quando e quanto recolheram?

n) qual o valor líquido final comprovado, que não foi recolhido, de responsabilidade dos acusados ou acusado?

o) quem na empresa tinha o poder de determinar os recolhimentos do IPI?

p) no período do vencimento do IPI recebido, ocorreu algum estado de necessidade?

Um dos depoentes obrigatórios será o contador, responsável pela parte contábil e fiscal da empresa, sob pena de falha grave e insanável do inquérito policial e da denúncia.

Hoje, o inquérito policial não é uma peça meramente informativa, mas, uma imposição constitucional (arts. 144, § 1º, inciso I; e § 4º), disciplinada pela Lei Federal nº 9.043, de 9.5.95 (*DOU-I* de 10.5.95), que certamente não contém "palavras inúteis" (STF, *RTJ* 134/969).

7.12. Fato gerador do imposto de renda e sonegação fiscal[17]

1º) Não é certo que o fato gerador do imposto de renda é, segundo o conceito do Código Tributário Nacional, a aquisição de uma disponibilidade econômica ou jurídica, que se traduz pelo aumento do patrimônio de uma pessoa fisíca ou jurídica em um dado momento?

2º) Ocorreu efetiva e realmente o fato gerador do tributo pretendido pelo fisco, a que se refere o auto de infração (discriminar)?

3º) Qual a espécie de disponibilidade adquirida pela empresa autuada? Econômica ou jurídica? Detalhar.

4º) Houve efetivamente algum ingresso, na empresa autuada, de numerário, títulos de créditos, créditos em contas correntes contra terceiros ou quaisquer outros bens econômicos, que caracterizem renda auferida, aumento de patrimônio ou disponibilidade econômica ou jurídica adquirida, a que se refere o auto de infração (especificar)? Em que data e valores? Quais? Discriminar detalhadamente e a capitulação legal e vigente.

5º) A empresa autuada aumentou seu patrimônio (variação positiva) em qualquer época, sem registrar o acréscimo em sua contabilidade ou em seus balanços e demonstrações, omitindo-os do conhecimento do fisco?

6º) Não é certo que as despesas glosadas pelo fisco têm relação e vinculação com as atividades da empresa autuada?

7º) Não é correto que o auto de infração não se apóia nos atos e fatos contábeis, econômicos e financeiros praticados pela empresa e não guarda conformidade com as disposições vigentes da lei do imposto de renda e com a sistemática desse tributo? Por quê?

17. *Da Prova Pericial*, t. 1, pp. 744-745.

8º) O auto de infração foi lavrado na empresa autuada ou fora dela?

9º) Qual o suporte fático do aludido auto de infração?

10º) Houve exame de escrita efetuado por *contador* habilitado? Eram os autuantes contadores habilitados?

11º) O fisco do imposto de renda desclassificou a escrita da autuada?

12º) A contabilidade da empresa e os seus livros de escrituração contábil e fiscal preenchem os requisitos exigidos pelas leis comerciais e fiscais vigentes à época do auto de infração e têm, assim, fé em juízo e validade jurídica?

13º) Houve, dentro dos princípios superiores das ciências contábeis, um procedimento fiscal aceitável ou sensato? Por quê?

14º) A empresa possui documentação idônea e em ordem, de forma a permitir que a qualquer momento, com um mínimo de trabalho, se possa apurar suas compras, suas vendas, sua produção, seus custos e despesas e suas receitas totais e as obrigações pagas, a pagar e, enfim, os resultados econômicos, financeiros e o lucro auferido, sujeito à tributação pelo imposto de renda?

15º) Detectaram, os senhores peritos, algum lançamento contábil no livro diário da empresa que caracterizasse postergação, diferimento de receitas que deviam integrar o lucro tributável do exercício social encerrado em (discriminar)?

16º) Considerando a resposta ao 8º quesito, houve infração e desrespeito à ordem legal hierárquica superior, a que se refere o art. 10, *caput*, do Decreto nº 70.235, de 6.3.1972 (local de verificação da falta), por parte do autuante?

17º) Houve algum embaraço à ação fiscal, que impedisse que a peça básica do processo administrativo-fiscal, o auto de infração, fosse lavrado no estabelecimento autuado?

18º) Os senhores peritos localizaram algum documento que registrando fato relevante, para efeito de lucro tributável, tivesse sido omitido da contabilidade (omissão de lançamento no livro diário)? Se positiva a resposta, fornecer detalhes e provas documentais da omissão.

19º) Foram detectadas no exame de escrita realizado na empresa pela perícia contábil, custos, despesas ou gastos estranhos à atividade da empresa, à manutenção da fonte produtora das receitas e dos lucros, que tivessem reduzido estes, no exercício social de (discriminar)?

20º) Em caso positivo, fundamentar a resposta e juntar cópia dos documentos e dos respectivos lançamentos no diário.

21º) Concluindo, podem os senhores peritos afirmar, com segurança, se algum fato contábil ou fiscal foi utilizado, seja ele omissivo ou comissivo, para suprimir ou reduzir o imposto de renda, no exercício social de (discriminar) e que constituísse fraude?

22º) Em caso positivo, qual o montante da redução do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ)?

23º) No caso de lançamentos sem documentos idôneos, pertinentes e contemporâneos, que lhes dêem embasamento fático-contábil, quais os reflexos no imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) do exercício de (discriminar) e qual o responsável técnico pela contabilidade da empresa?

24º) Ainda com referência ao 23º quesito, quem auditou os balanços e as contas de resultados do exercício?

25º) Qual a redução, em valor atual, da Cofins, PIS e CSLL (22º quesito)?

7.13. Caso fortuito. Enchentes e inundações[18]

Quesitos contábeis

1º) Qual a data em que ocorreram as enchentes ou inundações noticiadas nos autos? Juntar prova documental (laudo ou vistoria).

2º) Quais os livros comerciais obrigatórios, da requerente, que ficaram inutilizados, destruídos ou perdidos, em face dos fatos noticiados nos autos? Relacionar um por um, *com número e data de seus registros* na junta comercial, inclusive com buscas nesta repartição.

3º) Quais os livros fiscais inutilizados, destruídos ou perdidos, em face dos eventos noticiados? Proceder como acima mencionado.

4º) Quais os lucros reais obtidos pela requerente nos três últimos anos anteriores ao das enchentes ou inundações noticiadas?

5º) No caso do quesito anterior, juntar balanços publicados no diário oficial e demonstrações contábeis de resultados (no caso de S/A).

6º) A requerente cumpriu o disposto no art. 10 do Decreto-lei nº 486, de 3.3.1969 (DOU de 4.3.1969)?

7º) Em caso positivo, juntar provas documentais da época dos eventos.

8º) Quanto ao mencionado extravio de livros, o fato teve qualquer publicação na época ou comunicação às repartições fiscais, especialmente a DRF do domicílio tributário da requerente?

9º) Juntar provas documentais das comunicações.

10º) Examinando registros contábeis e fiscais da requerente, podem os senhores peritos efetuar cálculo referente às matérias-primas, ao material intermediário, aos móveis e utensílios, às partes e peças que a requerente alega ter perdido com as enchentes e inundações, comprovando, documentalmente, por pesquisas junto a fornecedores, similares dos bens perdidos?

11º) Quais as compras da requerente, desses itens (10º quesito), nos três últimos anos anteriores aos eventos noticiados nos autos?

12º) A requerente mantinha seguros em vigor na época dos fatos, para cobrir tais riscos?

13º) Quais os prejuízos reais e efetivos comprovadamente sofridos pela requerente e respectivo ano-base e exercício financeiro?

14º) Ainda no caso do 12º quesito, a requerente recebeu indenização da companhia seguradora, ressarcindo algum valor que alega ter perdido? Comprovar e justificar a resposta.

15º) Para responder a esse quesito, pede-se aos senhores peritos e assistentes diligenciar junto à Superintendência de Seguros Privados (Susep) e à delegacia do Institutos de Resseguros do Brasil (IRB), juntando o respectivo comprovante.

16º) Em caso positivo, quanto ao 14º quesito, o valor recebido foi contabilizado no diário, em conta de receita eventual, ou serviu para baixar os ativos perdidos, segundo a requerente? Detalhar lançamentos no diário, se existentes.

17º) Pelos mesmos prejuízos que a requerente alega ter sofrido, ajuizou ela ação de exame pericial, produção antecipada de provas ou ordinária de indenização, contra a prefeitura municipal, em algumas das varas da Fazenda Municipal?

---

18. *Da Prova Pericial*, t. I, pp. 779/782.

18º) Pede-se aos senhores peritos diligenciarem junto às distribuições no fórum da comarca para certificar a resposta, juntando certidão positiva ou negativa de distribuição.

Quesitos técnicos de engenharia

1º) Pede-se aos senhores peritos comprovar documentalmente a localização da requerente, especificando, com *croqui* atual, as demais empresas e residências confrontantes.

2º) Queiram os senhores peritos e assistentes fornecer desenho técnico dos córregos confrontantes com o estabelecimento da requerente, respectivas razões e causas técnicas das inundações noticiadas.

3º) Houve vistoria técnica de engenharia civil por parte da prefeitura municipal?

4º) Em caso positivo, juntar cópia autenticada do laudo ou da vistoria.

5º) A requerente pediu à prefeitura municipal essa vistoria, logo após o evento noticiado nos autos?

6º) Em caso positivo, juntar provas documentais.

7º) O local onde se situa o estabelecimento da requerente já sofreu inundações ou enchentes anteriormente ao evento noticiado?:

a) em que datas? Juntar provas documentais;

b) quais os eventuais prejuízos e grau de vazão que originaram tais intempéries?

8º) Quais os danos sofridos pelos estabelecimentos ou residências vizinhas ao estabelecimento da requerente à época dos fatos noticiados por ela?

9º) Podem os senhores peritos, dentro do alto conceito de seus graus de conhecimentos técnicos, informar se, *in casu,* ocorreu caso fortuito ou o evento já era previsível?

10º) Quais os eventuais prejuízos relativos a máquinas e equipamentos de produção da requerente em função das enchentes e inundações? Pede-se identificar, individualmente, cada equipamento danificado, a prova de sua origem (aquisição, valor e data), juntando as provas documentais dessa origem.

7.14. Fato gerador do ICMS e sonegação fiscal[19]

1º) Houve efetiva e real circulação econômica de mercadorias? Detalhar.

2º) Não é certo que o fato gerador do ICMS se traduz numa circulação econômica ou jurídica de bens móveis com habitualidade e fito de lucro?

3º) Não é correto que a saída a que se refere o auto de infração (número e folhas), é meramente saída física, não gerando o suporte fático?

4º) Houve ingresso de numerário ou qualquer bem econômico na empresa, em pagamento das mercadorias ou produtos a que se refere o auto de infração (número e folhas)? Quais? Houve transferência de propriedade?

5º) No caso do levantamento a que se refere o auto de infração de folhas houve levantamento, pelo fisco, de produção, estoques, vendas, consumos, compras onde se provasse diferença de estoques, especificada item por item, produto por produto?

6º) Demonstrar em quadros analíticos:

a) estoques iniciais de, cada item;

19. *Da Prova Pericial,* t. I, pp. 741-142.

b) entradas no período, de cada item;
c) devoluções aos fornecedores, de cada item;
d) devoluções de clientes, de cada item;
e) produção de cada item no período;
f) estoque final de cada item;
g) vendas de cada item;
h) lucro bruto de cada item no período.

7º) Em que consistiu o suposto *levantamento* a que se refere o fisco autuante?

8º) Existem quadros demonstrativos elaborados criteriosamente pelo fisco autuante, estribado nas notas de compras, notas de vendas, registro de inventário e termos de verificação de estoques, provando e dando validade àquele levantamento do fisco autuante, de espécie por espécie?

9º) Em caso positivo, tais quadros relacionam nota por nota, tanto de compras como de vendas?

10º) Ainda no caso do 5º quesito, o fisco autuante lavrou os termos de verificação e de pesagem de estoques, final e inicial, na empresa, com base no livro de registro de inventário, conferindo-os e assinando-os em presença do contador geral da autuada e do seu representante legal?

11º) Não tendo havido o levantamento, pede-se aos senhores peritos e assistentes técnicos efetuá-lo, no período de (discriminar), para as mercadorias (detalhar).

12º) O autor ou autores do auto de infração (número e folhas), é ou são contadores registrados no Conselho Regional de Contabilidade. Efetuaram eles exame de escrita ou perícia fiscal?

13º) Analisando a escrituração contábil da empresa autuada (anulante ou embargante), quais os lançamentos que constam de seus livros diários, registro de saídas e registro de entradas, com referência ao auto de infração (número e folhas). Elaborar quadros analíticos demonstrativos, folhas, números, livros e lançamentos.

14º) Constataram, os senhores peritos, endossos em conhecimento de depósito (mercadorias depositadas em armazéns-gerais), em conhecimentos de transporte ou frete, ou autorizações expressas para terceiros retirarem mercadorias, produtos, matérias-primas, bens de comércio, do depósito, da loja ou do armazém da empresa?

15º) Em sendo negativa a resposta ao quesito retro, houve circulação jurídica de mercadorias?

16º) Detectaram, os senhores peritos, lançamentos fiscais ou contábeis em livros, que pudessem gerar diferimento do ICMS, fora dos casos expressos em lei tributária?

17º) Sendo positiva a resposta, queiram fundamentá-la com cópia dos documentos que comprovem a prática fraudulenta.

18º) Ocorreu alguma circulação econômica de mercadorias, no período (discriminar) (venda, permuta, troca, escambo), de responsabilidade da empresa, sem emissão de notas fiscais com débito do ICMS?

19º) Qual a formação acadêmica dos agentes fiscais de rendas que efetuaram o suposto levantamento e lavraram o auto de infração (número, série, valor e data)?

20º) Ocorreu excesso de exação, no presente caso concreto?

21º) O contribuinte praticou algum ato do qual resultasse a supressão ou a redução de ICMS devido, a que se refere o citado auto de infração?

22º) Ocorreu alguma transferência de propriedade de mercadorias, sem a emissão da nota fiscal, com o débito do ICMS nos casos em que não havia suspensão, diferimento, permitidos pela legislação tributária do Estado? Fundamentar a resposta.

23º) As mercadorias, produtos ou matérias-primas e materiais intermediários da empresa, sofrem alguma quebra normal, taxa de evaporação ou perda? Em caso positivo, esses percentuais foram considerados pelo auto de infração?

7.15. Firmas inidôneas. Empresas fantasmas

1º) A administração fazendária da (Receita Federal, Secretaria Estadual da Fazenda, Prefeitura Municipal) instaurou processo administrativo-fiscal, dentro das garantias constitucionais do contraditório pleno e amplo, segundo os princípios da ampla defesa e do *due process of law*, contra a (qualificação completa)?

2º) Em caso positivo, comprovar documentalmente:

a) o número do processo e data;

b) quem representou a empresa?

c) quem apresentou defesa, requereu diligências e provas periciais contábeis?

3º) Qual o desfecho final do processo:

a) a empresa foi considerada inidônea?

b) qual o fundamento relevante e as provas documentais ou periciais em contraditório pleno?

c) ficou comprovado documental ou pericialmente que a empresa utilizou-se sistematicamente da emissão de notas frias, notas paralelas, notas-sanfonas, vendidas para terceiros?

4º) Qual o diário oficial que publicou a conclusão do processo administrativo-fiscal em que a empresa foi declarada inidônea?

5º) A declaração considerou as notas fiscais emitidas pela empresa a partir de (especificar) (publicação no diário oficial) como inidôneas, imprestáveis para créditos fiscais; ou para contabilização de custos, despesas, gastos dedutíveis para o imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ)?

6º) A empresa continua funcionando em seu ramo de atividade e em qual endereço?

7º) O auto de infração contém o número do processo (2º, 3º e 4º)?

Observações importantes:

1ª) Ver, no capítulo II, os arts. 80 a 82 da Lei nº 9.430/96, que tratam do tema.

2ª) Consideram-se firmas inidôneas ou empresas fantasmas aquelas que, comprovadamente, em processo prévio e anterior, não têm existência regular, utilizam endereços falsos, existem apenas para aplicar golpes no comércio, indústria, bancos, clientes e fisco, tais como:

a) dão como endereço residências de terceiros, números inexistentes, conjuntos, lojas, armazéns, apartamentos, escritórios, depósitos, todos pertencentes a terceiros;

b) utilizam cadastro geral de contribuintes (CNPJ), ou inscrição estadual de terceiros; de firmas falidas, já encerradas, desativadas há tempos; cancelados em processo regular pela Receita Federal ou Secretaria de Fazenda do Estado etc.;

c) utilizam inscrições no ISS nas modalidades da letra *b* anterior;

d) são abertas na junta comercial ou em cartórios de títulos e documentos, com a utilização de documentos falsos ou que pertencentes a terceiros, foram utilizados para a

legalização da empresa em nome dos verdadeiros titulares dos documentos obtidos por compra de ladrões, por apropriação indébita em golpes de estelionato aparentados em *negócios honestos*, ou ainda, através de maus funcionários de instituições financeiras que os vendem aos estelionatários e falsários e os obtêm surrupiando-os dos cadastros das instituições financeiras onde prestam serviços efetivos ou temporários.

A empresa nessas condições opera, compra, vende, aplica golpes, tudo em nome dos terceiros, que terão de prestar contas à justiça, esta muitas vezes cega, surda e muda para esses detalhes: processa todos, tudo e qualquer um, aleatoriamente, por mais *evidentes* que sejam os indícios veementes de inocência dos verdadeiros titulares dos documentos. Sinais do profundo atraso em que ainda se encontra o Brasil, onde viceja brilhante a contracultura e o feudo. E para facilitar o 171, a identidade não tem: a côr, a altura do portador do RG.

O Superior Tribunal de Justiça manteve a negativa de seguimento de agravo, onde a empresa foi autuada pelo fisco do ICMS, por compra de empresa fantasma, que utilizava como endereço comercial uma residência particular, sendo relevante o argumento da compradora de que havia provas da entrada das mercadorias e do seu pagamento, que foram desconsideradas pelo Tribunal de Justiça e pelo próprio Superior Tribunal de Justiça (*sic!*)... Cf. Ag. nº 157.987-SP, DJU-I de 1º.10.1997, pp. 48.893-894.

7.16. Notas-sanfonas

1º) Foi efetuado levantamento específico de estoques na empresa emitente das notas fiscais (relacionar)?

2º) Qual o resultado desse levantamento, em termos de constatação de diferenças de estoques, comprovando saídas sem emissão de notas fiscais com débito dos impostos devidos?

3º) Queiram os senhores peritos juntar cópia autêntica desse levantamento feito com base nos registros de inventários, balanços patrimoniais (para confronto com os inventários), nas notas fiscais de compras, aquisição, entradas; notas fiscais de vendas, de saídas, de transferências, de devoluções de clientes e a fornecedores.

4º) Houve levantamento de produção industrial na empresa?

5º) Em caso positivo, quais os insumos que foram utilizados na produção, em termos de:

a) matérias-primas (espécie e quantidades);

b) materiais intermediários (espécies e quantidades);

c) embalagens (espécies e quantidades);

d) materiais de consumo (espécies e quantidades).

6º) Considerando o processo produtivo e as perdas, quebras, taxa de evaporação, normais do ramo, do produto, das matérias-primas, qual a produção que foi obtida no período de (discriminar), em termos de espécies e quantidades?

7º) Efetuando um balanço físico de:

a) saldo dos produtos iguais, na empresa, no balanço patrimonial de (data) (conforme registro de inventário);

b) produção a que se referem os quesitos 5º e 6º, em termos de espécies e quantidades no mesmo período;

c) devoluções de clientes no período;

d) estoque final dos mesmos produtos, na data da perícia (quantidade e espécies);

e) saídas dos mesmos produtos (quantidades), conforme notas fiscais (relacionar), referentes ao período de (discriminar).

8º) Com os elementos concretos e provados do 7º quesito, foi detectada alguma saída do mesmo produto (quantidades), sem emissão de notas fiscais, ou com notas-sanfonas?

9º) Quais espécies de produtos (ou matérias-primas) são fabricadas pela empresa?

10º) Quais os principais compradores ou adquirentes, no período de (discriminar) e quais quantidades foram adquiridas por esses compradores no período

11º) Examinando a contabilidade, em seu conjunto, na empresa (emitente, vendedora, produtora) e na empresa compradora, adquirente dos produtos objeto do levantamento de produção, como foram registradas as operações?

12º) Qual o destino que a empresa compradora deu aos produtos (ou matérias-primas) fabricados e vendidos no período (discriminar) objeto das notas fiscais (relacionar)?

Observamos que a apreensão de notas fiscais na fase do transporte, de preferência logo na saída da empresa fabricante ou vendedora, quando o mesmo fisco já verificara que um ou dois dias antes, isto é, proximamente, a mesma nota fiscal dava *cobertura* às saídas dos mesmos produtos, mesmas quantidades, para as mesmas compradoras (o que só é possível com uma *campana*), torna bem mais fácil a comprovação de se tratar de notas-sanfonas.

Fora daí, trata-se de comprovação difícil, na prática; e não se admite, em hipótese alguma, qualquer tipo de presunção de saídas sem notas, ou com notas-sanfonas ou paralelas, o que caracterizará simultaneamente os crimes de excesso de exação e desvio de poder, em concurso formal, se for lavrado auto de infração, por presunção, isto é, sem os levantamentos aqui aludidos.

7.17. Documentos e operações fictícias, falsas

a) recibos frios, notas frias; projetos, estudos e pareceres fictícios;

b) transferência de créditos fiscais falsos, indevidos, forjados;

c) transferência fictícia de estoques.

1º) Quem dava ordens para a emissão dos documentos ou para as operações exemplificadas?

2º) Qual a posição social e o percentual de capital dessa pessoa?

3º) O ordenador era sócio, gerente, controlador do capital?

4º) A quem eram entregues os documentos falsos (letra *a* retro)?

5º) No caso da letra *a*, os usuários, utilizadores, pagavam algum valor e a quem? Houve intermediação para venda dos documentos frios?

6º) Em caso positivo, quem eram os intermediários e como era dividido o numerário da venda dos documentos ideologicamente falsos?

7º) Podem ser precisadas, identificadas as transferências a que se referem as letras *b* e *c* retro. Individualizá-las, em quadro demonstrativo, se positiva a resposta.

8º) Qual o montante dos danos patrimoniais sofridos pela fazenda com os documentos e as operações fictícias?

9º) Precisar as datas de cada fato delituoso, tendo em vista a prescrição penal, *in abstrato*.

8. CONTADOR. Normas técnicas. Escrituração contábil de filiais. Código de Ética. Legislação federal. Jurisprudência. Fiscal não-contador

8.1. Normas técnicas. Escrituração contábil de filiais

RESOLUÇÃO Nº 684, DE 14 DE DEZEMBRO DE 1990[20]

Aprova a NBC 7.2.6. – da escrituração contábil das filiais.

O Conselho Federal de Contabilidade, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

Considerando o que dispõe a Resolução CFC nº 529/81, de 23 de outubro de 1981,

Considerando os resultados dos estudos e debates promovidos pelo Grupo de Trabalho constituído pela Portaria CFC nº 4/82, reformulada pela Portaria CFC nº 9/90, para elaborar as Normas Brasileiras de Contabilidade,

Considerando que a expedição de normas reguladoras servirá para promover a valorização profissional do Contabilista, Considerando, finalmente, a boa doutrina e os princípios de Contabilidade,

Rresolve:

Art. 1º Aprovar a NBC T.2.6, que trata da ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DAS FILIAIS.

Art. 2º A presente Resolução entra vigor na data de sua assinatura.

Ivan Carlos Gatti José — Presidente

Maria Martins Mendes — Relator.

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE NBC T.2.6 – Da Escrituração Contábil das Filiais

1. A entidade que tiver unidade operacional ou de negócios, quer como filial, agência, sucursal ou assemelhada, e que optar pelo sistema de escrituração de registros contábeis que permitam a identificação das transações de cada uma dessas unidades, observando o que prevê a NBC T.2 – Da Escrituração Contábil.

2. A escrituração de todas as unidades deverá integrar um único sistema contábil, com a observância dos Princípios Fundamentais da Contabilidade aprovados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

3. O grau de detalhamento dos registros contábeis ficará a critério da entidade.

4. As contas recíprocas relativas às transações entre matriz e unidades, bem como entre estas, serão eliminadas quando da elaboração das demonstrações contábeis.

5. As despesas e receitas que não possam ser atribuídas às unidades serão registradas na matriz.

6. O rateio de despesas e receitas, da matriz para as unidades, ficará a critério da administração da entidade.

20. Publicada no Diário Oficial da União, seção I, de 27.8.1991, p. 17.715.

8.2. Nomenclatura e significado técnico de grupos de contas do balanço patrimonial e das demonstrações contábeis de resultado

RESOLUÇÃO Nº 686, DE 14 DE DEZEMBRO DE 1990[21]

Aprova a NBC 7:3. – conceito, conteúdo, estrutura e nomenclatura das demonstrações contábeis. NBC T.3.1 – das disposições gerais. NBC T.3.2 – balanço patrimonial. NBC T.3.3 – da demonstração do resultado. NBC T.3.4 – da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados. NBC 7.3.5 – da demonstração das mutuações do patrimônio líquido. NBC T. 3.6 – da demonstração das origens e aplicações de recursos.

O Conselho Federal de Contabilidade, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

Considerando o que dispõe a Resolução CFC nº 529/81, de 23 de outubro de 1981,

Considerando o estudo desenvolvido pelo Grupo de Trabalho instituído pela Portaria CFC nº 4/82, alterada pela Portaria CFC nº 9/90, sob a coordenação do Contador Ynel Alves de Camargo, tendo como participantes os Contadores: Antônio Carlos Nasi, Antônio Luiz Sarno, George Sebastião Guerra Leone, Hugo Rocha Braga, Luiz Carlos Vaini, Luiz Francisco Serra, Olívio Koliver e Taiki Hirachima;

Considerando que nas audiências públicas realizadas nas Cidades de São Paulo, Porto Alegre, Belo Horizonte, Rio de Janeiro e João Pessoa foram acolhidas as sugestões da classe contábil, dentro de um processo amplo e genérico de oportunidade de manifestações;

Considerando a importância da elaboração de normas reguladoras para o campo do exercício profissional contábil;

Resolve:

Art. 1º Aprovar as Normas Brasileiras de Contabilidade abaixo discriminadas:

NBC T.3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis.

NBC T.3.1 – Das Disposições Gerais.

NBC T.3.2 – Do Balanço Patrimonial.

NBC T.3.3 – Da Demonstração do Resultado.

NBC T.3.4 – Da Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados.

NBC T.3.5 – Da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.

NBC T.3.6 – Da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua assinatura.

Ivan Carlos Gatti José — Presidente

Maria Martins Mendes — Relator

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE –

NBC T.3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis. NBC T.3.1 – Das Disposições Gerais. 3.1.1 – As demonstrações contábeis são as extraída dos livros, registros e documentos que compõem o sistema contábil de qualquer tipo de Entidade. 3.1.2 – A atribuição e responsabilidade técnica do sistema contábil da

21. Publicada no Diário Oficial da União, seção I, de 27.8.1991, pp. 17.715/716.

Entidade cabem, exclusivamente, a contabilista registrado no CRC. 3.1.3 – As demonstrações contábeis observarão os Princípios Fundamentais de Contabilidade aprovados pelo Conselho Federal de Contabilidade. 3.1.4 – As demonstrações contábeis devem especificar sua natureza, a data e/ou o período e a Entidade a que se referem. 3.1.5 – O grau de revelação das demonstrações contábeis deve proporcionar o suficiente entendimento do que cumpre demonstrar, inclusive com o uso de notas explicativas que, entretanto, não poderão substituir o que é intrínseco às demonstrações. 3.1.6 – A utilização de procedimentos diversos daqueles estabelecidos nesta Norma, somente será admitida em Entidades públicas e privadas sujeitas a normas contábeis específicas, fato que será mencionado em destaque na demonstração, ou em nota explicativa. 3.1.7 – Os efeitos inflacionários são tratados em Norma específica. inclusive as denominadas *financeiras* na legislação.

NBC T. 3 – Conceito, conteúdo, estrutura e nomenclatura das Demonstrações Contábeis. NBC T. 3.2 – Do Balanço Patrimonial. 3.2.1 – Conceito. 3.2.1.1 – O balanço patrimonial é a demonstração contábil destinada a evidenciar, quantitativa e qualitativamente, numa determinada data, a posição patrimonial e financeira da Entidade. 3.2.2 – Conteúdo e Estrutura. 3.2.2.1 – O balanço patrimonial é constituído pelo ativo, pelo passivo e pelo Patrimônio Líquido: a) O ativo compreende as aplicações de recursos representadas por bens e direitos; b) O passivo compreende as origens de recursos representadas por obrigações; c) O Patrimônio Líquido compreende os recursos próprios da Entidade, ou seja, a diferença a maior do ativo sobre o passivo. Na hipótese do passivo superar o ativo, a diferença denomina-se "Passivo a Descoberto". 3.2.2.2 – As contas do ativo são dispostas em ordem crescente dos prazos esperados de realização e as contas do passivo são dispostas em ordem crescente dos prazos de exigibilidade, estabelecidos ou esperados, observando-se iguais procedimentos para os grupos e subgrupos. 3.2.2.3 – Os direitos e as obrigações são classificados em grupos do Circulante, desde que os prazos esperados de realização dos direitos e os prazos das obrigações, estabelecidos ou esperados, situem-se no curso do exercício subseqüente à data do balanço patrimonial. 3.2.2.4 – Os direitos e as obrigações são classificados, respectivamente, em grupos de Realizável e Exigível a Longo Prazo, desde que os prazos esperados de realização dos direitos e os prazos das obrigações estabelecidas ou esperados, situem-se após o término do exercício subseqüente à data do balanço patrimonial. 3.2.2.5 – Na Entidade em que o ciclo operacional tiver duração maior que o exercício social, a classificação no Circulante ou Longo Prazo terá por base o prazo desse ciclo. 3.2.2.6 – Os saldos devedores ou credores de todas as contas retificadoras deverão ser apresentados como valores redutores das contas ou grupo de contas que lhes derem origem. 3.2.2.7 – Os valores recebidos como receitas antecipadas por conta de produtos ou serviços, a serem concluídos em exercícios futuros, denominados como resultado de exercícios futuros, na legislação, serão demonstrados com a dedução dos valores ativos a eles vinculados, como direitos ou obrigações, dentro do respectivo grupo do ativo ou do passivo. 3.2.2.8 – Os saldos devedores e credores serão demonstrados separadamente, salvo nos casos em que a Entidade tiver direito ou obrigação de compensá-los. 3.2.2.9 – Os elementos da mesma natureza e os pequenos saldos serão agrupados, desde que seja indicada a sua natureza e nunca ultrapassem, no total, um décimo do valor do respectivo grupo de contas, sendo vedada a utilização de títulos genéricos, como *diversas contas* ou *contas correntes*. 3.2.2.10 – As contas que compõem o ativo devem ser agrupadas, segundo sua expressão qualitativa, em: I – Circulante – O Circulante compõe-se de: a) Disponível –

São os recursos financeiros que se encontram à disposição imediata da Entidade, compreendendo os meios de pagamento em moeda e em outras espécies, os depósitos bancários à vista e os títulos de liquidez imediata. b) Créditos – São os títulos de crédito, quaisquer valores mobiliários e os outros direitos. c) Estoques – São os valores referentes às existências de produtos acabados, produtos em elaboração, matérias-primas, mercadorias, materiais de consumo, serviços em andamento e outros valores relacionados às atividades-fins da Entidade. d) Despesas Antecipadas – São as aplicações em gastos que tenham realização no curso do período subseqüente à data do balanço patrimonial. e) Outros Valores e Bens – São os não relacionados às atividades-fim da Entidade. II – Realizável a Longo Prazo – São os ativos referidos nos itens I *b*, *c*, *d* e anteriores, cujos prazos esperados de realização situem-se após o término do exercício subseqüente à data do balanço patrimonial. III – Permanente – São os bens e direitos não destinados à transformação direta em meios de pagamento e cuja perspectiva de permanência na Entidade ultrapasse um exercício. É constituído pelos seguintes subgrupos: a) Investimentos – São as participações em sociedades além dos bens e direitos que não se destinem à manutenção das atividades-fim da Entidade. b) Imobilizado – São os bens e direitos, tangíveis e intangíveis, utilizados na consecução das atividades-fins da Entidade. c) Diferido – São as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais um exercício social. 3.2.2.1 1 – As contas que compõem o passivo devem ser agrupadas, segundo sua expressão qualitativa, em: I – Circulante – São as obrigações conhecidas e os encargos estimados, cujos prazos estabelecidos ou esperados, situem-se no curso do exercício subseqüente à data do balanço patrimonial. II – Exigível a Longo Prazo – São as obrigações conhecidas e os encargos estimados cujos prazos estabelecidos ou esperados, situem-se após o exercício subseqüente à data do balanço patrimonial. 3.2.2.12 – As contas que compõe o Patrimônio Líquido devem ser agrupadas, segundo expressão qualitativa, em: I – Capital – São os valores aportados pelos proprietários e os decorrentes de incorporação de reservas e lucros. II – Reservas – São os valores decorrentes de retenções de lucros, de reavaliação de ativos e de outras circunstâncias. III – Lucros ou Prejuízos Acumulados – São os lucros retidos ou ainda não destinados e os prejuízos ainda não compensados, estes apresentados como parcela redutora do Patrimônio Líquido. 3.2.2.13 – No caso onde houver Passivo a Descoberto, devido à sua excepcionalidade, a Entidade deverá modificar a forma habitual da equação patrimonial, apresentando, de forma vertical, o ativo, diminuído do passivo, tendo como resultado o Passivo a Descoberto.

NBC T.3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis. NBC T.3.3 – Da Demonstração do Resultado. 3.3.1 – Conceito. 3.3.1.1 – A demonstração do resultado é a demonstração contábil destinada a evidenciar a composição do resultado formado num determinado período de operações da Entidade. 3.3.1.2 – A demonstração do resultado, observado o princípio de competência, evidenciará a formação dos vários níveis de resultados mediante confronto entre as receitas, e os correspondentes custos e despesas. 3.3.2 – Conteúdo e Estrutura. 3.3.2.1 – A demonstração do resultado compreenderá: a) as receitas e os ganhos do período, independentemente de seu recebimento; b) os custos, despesas, encargos e perdas pagos ou incorridos, correspondentes a esses ganhos e receitas. 3.3.2.2 – A compensação de receitas, custos e despesas é vedada. 3.3.2.3 – A demonstração do resultado evidenciará, no mínimo, e de forma ordenada: a) as receitas decorrentes da exploração das atividades-fim; b) os impostos incidentes sobre as operações,

os abatimentos, as devoluções e os cancelamentos; c) os custos dos produtos ou mercadorias vendidos e dos serviços prestados; d) o resultado bruto do período; e) os ganhos e perdas operacionais; f) as despesas administrativas, com vendas, financeiras e outras e as receitas financeiras; g) o resultado operacional; h) as receitas e despesas e os ganhos e perdas não decorrentes das atividades-fins; i) o resultado antes das participações e dos impostos; j) as provisões para impostos e contribuições sobre o resultado; I) as participações no resultado; m) resultado líquido do período.

NBC T.3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis. NBC T.3.4 – Da Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados. 3.4.1 – Conceito. 3.4.1.1. – A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados é a demonstração contábil destinada a evidenciar, num determinado período, as mutações nos resultados acumulados da Entidade. 3.4.2 – Critérios e Estrutura. 3.4.2.1 – A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados discriminará: a) o saldo no início do período; b) os ajustes de exercícios anteriores; c) as reversões de reservas; d) a parcela correspondente à realização de reavaliação, líquida do efeito dos impostos correspondentes; e) o resultado líquido do período; f) as compensações de prejuízos; g) as destinações do lucro líquido do período; h) os lucros distribuídos; i) as parcelas de lucros incorporadas ao capital; j) o saldo no final do período. 3.4.2.2 – os ajustes dos exercícios anteriores são apenas os decorrentes de efeitos de mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes. 3.4.2.3 – A Entidade que elaborar a demonstração das mutações do patrimônio líquido, nela incluíra a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados.

NBC T.3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis. NBC T.3.5 – Da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido. 3.5.1 – Conceito. 3.5.1.1 – A demonstração das mutações do Patrimônio Líquido é a demonstração, contábil destinada a evidenciar, num determinado período, a movimentação das contas que integram o patrimônio da Entidade. 3.5.2 – Conteúdo e Estrutura. 3.5.2.1 – A demonstração das mutações do patrimônio líquido discriminará: a) os saldos no início do período; b) os ajustes de exercícios anteriores; c) as reversões e transferências de reservas e lucros; d) os aumentos de capital discriminando sua natureza; e) a redução de capital; f) as destinações do lucro líquido no período; g) as reavaliações de ativos e sua realização, líquida do efeito dos impostos correspondentes; h) o resultado líquido do período; i) as compensações de prejuízos; j) os lucros distribuídos; I) os saldos no final do período.

NBC T.3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura, Nomenclatura das Demonstrações Contábeis. NBC T.3.6 – Da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos. 3.6.1 – Conceito. 3.6.1.1 – A demonstração das origens e aplicações de recursos é a demonstração contábil destinada a evidenciar, num determinado período, as modificações que originarem as variações no capital circulante líquido da Entidade. 3.6.2 – Conteúdo e Estrutura. 3.6.2.1 – A Demonstração das origens e aplicações de recursos discriminará: a) o valor resultante das operações de Entidade, correspondente ao resultado líquido do período, retificado por valores que não geraram movimentação de numerário ou não afetarem o capital circulante, que tanto poderá constituir-se em origem ou em aplicação de recursos; b) as origens dos recursos, compreendendo: l) os aportes de capital; 2) os recursos provenientes da realização de ativos de longo prazo e permanente; 3) os recursos provenientes de capital de terceiros de longo prazo. c) as aplicações dos recursos, compreendendo: l) os

recursos destinados ao pagamento das participações nos lucros aos sócios ou acionistas; 2) os recursos aplicados na aquisição do permanente e no aumento dos ativos de longo prazo; 3) os recursos aplicados, na redução de obrigações de longo prazo; 4) os reembolsos de capital. d) a variação do capital circulante líquido, resultante da diferença entre os totais das origens e das aplicações dos recursos. e) a demonstração da variação do capital circulante líquido, compreendendo os saldos iniciais e finais do ativo e do passivo circulante, e respectivas variações líquidas do período.

NBC T.2.7 – Do Balancete. 1. O balancete de verificação do razão é a relação de contas, com seus respectivos saldos, extraída dos registros contábeis em determinada data. 2. O grau de detalhamento do balancete deverá ser consentâneo com sua finalidade. 3. Os elementos mínimos que devem constar do balancete são: a) identificação da Entidade; b) data a que se refere; c) abrangência; d) identificação das contas e respectivos grupos; e) saldos das contas, indicando se devedores ou credores; f) soma dos saldos devedores a credores. 4. O balancete que se destinar a fins externos à Entidade deverá conter nome e assinatura do contabilista responsável, sua categoria profissional e número de registro no CRC. 5. O balancete deve ser levantado, no mínimo. mensalmente.

Contador Ivan Carlos Gatti
Presidente

8.3. Normas brasileiras de contabilidade

RESOLUÇÃO CFC Nº 751/93, DE 29 DE DEZEMBRO DE 1993

Dispõe sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade.

O Conselho Federal de Contabilidade, no exercício de suas atribuições legais e regimentais;

Considerando ser imperativa a uniformização dos entendimentos e interpretações na Contabilidade, tanto de natureza doutrinária quanto aplicada, bem como estabelecer regras ao exercício profissional;

Considerando que a concretização destes objetivos deve fundamentar-se nos trabalhos produzidos pela classe contábil, por seus profissionais e Entidades;

Considerando que os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade e que constituem os fundamentos das Normas Brasileiras de Contabilidade, que configuram regras objetivas de conduta;

Considerando ser necessária a aprovação de uma estrutura básica que estabeleça os itens que compõem as Normas Brasileiras de Contabilidade;

Considerando que o Conselho Federal de Contabilidade, com base em estudos do Grupo de Trabalho (GT) constituído com a finalidade de elaborar as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), aprovou em 23 de outubro de 1981 a Resolução CFC nº 529/81, que dispunha sobre as mesmas;

Considerando que já foram aprovadas a Resolução CFC nº 560/83, que dispõe sobre as prerrogativas profissionais; as Resoluções CFC nºs 563/83, 596/85, 597/85, 612/85, 684/

90, 685/90, 686/90, 732/92 e 737/92, que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC T2, 3, 4 e 6; as Resoluções nºs 700/91 e 701/91, que tratam das Normas de Auditoria Independente (NBC Tl l) e Normas Profissionais de Auditor Independente (NBC Pl); e as Resoluções nºs 731/92 e 733/92, que tratam da Perícia Contábil (NBC T13) e Normas Profissionais de Perito Contábil (NBC P2), com base na estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade anteriormente divulgadas, resolve:

Art. 1º As Normas Brasileiras de Contabilidade estabelecem regras de conduta profissional e procedimentos técnicos a serem observados quando da realização dos trabalhos previstos na Resolução CFC nº 560/83, de 28.10.1983, em consonancia com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Art. 2º As Normas classificam-se em Profissionais e Técnicas, sendo enumeradas seqüencialmente.

§ 1º As Normas Profissionais estabelecem regras de exercício profissional, caracterizando-se pelo prefixo NBC p.

§ 2º As Normas Técnicas estabelecem conceitos doutrinários, regras e procedimentos aplicados de Contabilidade, caracterizando-se pelo prefixo NBC T.

Art. 3º As Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) podem ser detalhadas através de Interpretações Técnicas que, se necessário, incluirão exemplos.

Parágrafo único. As Interpretações Técnicas são identificadas pelo código da NBC a que se referem, seguido de hífen, sigla IT e numeração seqüencial.

Art. 4º O Conselho Federal de Contabilidade poderá emitir Comunicados Técnicos quando ocorrerem situações de atos governamentais que afetem, transitoriamente, as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

Parágrafo único. Os Comunicados Técnicos são identificados pela sigla CT, seguida de hífen e numeração seqüencial.

Art. 5º A inobservância de Normas Brasileiras de Contabilidade constitui infração disciplinar, sujeita às penalidades previstas nas alíneas *c*, *d* e *e* do art. 27 do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946 e, quando aplicável, ao Código de Ética Profissional do Contabilista.

Art. 6º A estrutura das Normas Profissionais é a seguinte:

NBC P I – Normas Profissionais do Auditor Independente;

NBC P 2 – Normas Profissionais do Perito Contábil;

NBC P 3 – Normas Profissionais do Auditor Interno.

Art. 7º A estrutura das Normas Técnicas é a que segue:

NBC T I – Das características da Informação Contábil;

NBC T 2 – Da Escrituração Contábil:

2.1 – Das Formalidades da Escrituração Contábil;

2.2 – Da Documentação Contábil;

2.3 – Da Temporalidade dos Documentos;

2.4 – Da Retificação de Lançamentos;

2.5 – Das Contas de Compensação;

2.6 – Das Filiais;

2.7 – Dos Balancetes.

NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis:
3.1 – Das Disposições Gerais;
3.2 – Do Balanço Patrimonial;
3.3 – Da Demonstração do Resultado;
3.4 – Da Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados;
3.5 – Da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido;
3.6 – Da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.
NBC T 4 – Da Avaliação Patrimonial:
4.1 – Do Ativo;
4.2 – Do Passivo.
NBC T 5 – Da Correção Monetária.
NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis:
6.1 – Da forma de Apresentação;
6.2 – Do Conteúdo das Notas Explicativas;
6.3 – Das Republicações.
NBC T 7 – Da Conversão da Moeda Estrangeira nas Demonstrações Contábeis.
NBC T 8 – Das Demonstrações Contábeis Consolidadas.
NBC T 9 – Da Fusão, Incorporação, Cisão, Transformação e Liquidação de Entidades.
NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas:
10.1 – Empreendimentos de Execução a Longo Prazo;
10.2 – Arrendamento Mercantil;
10.3 – Consórcios de Vendas;
10.4 – Fundações;
10.5 – Entidades Imobiliárias;
10.6 – Entidades Hoteleiras;
10.7 – Entidades Hospitalares;
10.8 – Entidades Cooperativas;
10.9 – Entidades Financeiras;
10.10 – Entidades de Seguro Comercial e Previdência Privada;
10.11 – Entidades Concessionárias do Serviço Público;
10.12 – Entidades Públicas da Administração Direta;
10.13 – Entidades Públicas da Administração Indireta;
10.14 – Entidades Agropecuárias;
10.15 – Entidades em Conta de Participação;
10.16 – Entidades que Recebem Subsídios, Subvenções e Doações;
10.17 – Entidades que Recebem Incentivos Fiscais;
10.18 – Entidades Sindicais e Associações de Classe;
10.19 – Entidades sem Finalidade de Lucros;
10.20 – Consórcios de Empresas.
NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.
NBC T 12 – Da Auditoria Interna.
NBC T 13 – Da Perícia Contábil.

Art. 8º As Normas Profissionais, estruturadas segundo o disposto no artigo 6º, têm os seguintes conteúdos:

NBC P I – Normas Profissionais de Auditor Independente:

Estabelecem as condições de competência técnico-profissional, de independência e de responsabilidade na execução dos trabalhos, de fixação de honorários, de guarda de documentos e sigilo, e de utilização do trabalho do auditor interno e de especialistas de outras áreas.

NBC P 2 – Normas Profissionais de Perito Contábil:

Estabelecem as condições de competência técnico-profissional, de independência e responsabilidade na execução dos trabalhos, de impedimentos, de recusa de trabalho, de fixação de honorários, de sigilo e utilização de trabalho de especialistas.

NBC P 3 – Normas Profissionais de Auditor Interno:

Estabelecem as condições de competência técnico-profissional, de independência e responsabilidade na execução dos trabalhos, da guarda de documentação e sigilo, de cooperação com o auditor independente e utilização do trabalho de especialistas.

Art. 9º As Normas Técnicas estruturadas segundo o disposto no artigo 7º têm os seguintes conteúdos:

I – NBC T I – Das Características de Informação Contábil compreende a informação que deve estar contida nas demonstrações Contábeis e outras peças destinadas aos usuários da contabilidade, devendo ter, dentre outras, as características da compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade.

II – NBC T 2 – Da Escrituração Contábil:

A escrituração contábil trata da execução dos registros permanentes da Entidade e de suas formalidades.

As normas de escrituração contábil abrangem os seguintes subitens, a saber:

a) das Formalidades da Escrituração Contábil, que fixa as bases e os critérios a serem observados nos registros;

b) da Documentação que compreende as normas que regem os documentos, livros, papéis, registros e outras peças que originam e validam a escrituração contábil;

c) da temporalidade dos Documentos, que estabelecem os prazos que a Entidade deve manter os documentos comprobatórios em seus arquivos;

d) da retificação de lançamentos, que estabelece a conceituação e a identificação das formas de retificação;

e) das Contas de Compensação, que fixam a obrigação de registrar os fatos relevantes, cujos efeitos possam se traduzir em modificacões futuras no patrimônio da Entidade;

f) da Escrituração Contábil das Filiais, que estabelece conceitos e regras a serem adotados pela Entidade para o registro das transações realizadas pelas filiais;

g) do Balancete, que fixa conceitos e regras, sobre o conteúdo, finalidade e periodicidade de levantamento do balancete, bem como da responsabilidade do profissional, mormente quando aquele é usado para fins externos.

III – NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis:

Esta norma estabelece os conceitos e regras sobre o conteúdo, a estrutura e a Nomenclatura das demonstrações contábeis de natureza geral.

A norma estabelece o conjunto das demonstrações capaz de propiciar aos usuários, um grau de revelação suficiente para o entendimento de situação patrimonial e financeira da Entidade, do resultado apurado, das origens e aplicações de seus recursos e das mutações do seu patrimônio líquido num determinado período.

IV – NBC T 4 – Da Avaliação Patrimonial:

Esta norma estabelece as regras de avaliação dos componentes do patrimônio de uma Entidade com continuidade prevista nas suas atividades.

V – NBC T 5 – Da Correção Monetária:

A norma concerne ao modo pela qual a Contabilidade reflete os efeitos da inflação na avaliação dos componentes patrimoniais de acordo com o Princípio da Atualização Monetária.

VI – NBC T 6 – Da divulgação das Demonstrações Contábeis:

A norma trata da forma de divulgação das demonstrações contábeis, de maneira a colocá-las à disposição de usuários externos.

VII – NBC T 7 – Da Conversão da Moeda Estrangeira nas Demonstrações Contábeis:

A conversão de moeda estrangeira nas demonstrações contábeis trata dos critérios a serem adotados para refletir, em moeda corrente nacional, as transações realizadas com o exterior ou em outra moeda.

VIII – NBC T 8 – Das Demonstrações Contábeis Consolidadas:

As Demonstrações Contábeis Consolidadas são aquelas resultantes da integração das Demonstrações Contábeis, segundo o conceituado nas Normas Brasileiras de Contabilidade, de duas ou mais Entidades vinculadas por interesses comuns, onde uma delas tem o comando direto ou indireto das decisões políticas e administrativas do conjunto.

IX – NBC T 9 – Da Fusão, Incorporação, Cisão, Transformação e Liquidação das Entidades:

A norma estabelece os critérios a serem adotados no caso de fusão, incorporação, cisão, transformação e liquidação de Entidades, tanto nos aspectos substantivos quanto formais.

X – NBC T 10 – Dos Aspectos Específicos em Entidades Diversas:

A Norma contempla situações especiais inerentes às atividades de cada tipo de Entidade, não abrangidas nas demais normas que compõem as Normas Brasileiras de Contabilidade.

XI – NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente:

A norma diz respeito ao conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a adequação com que aquelas representam a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos de Entidade auditada, consoante às Normas Brasileiras de Contabilidade e a legislação específica, no que for pertinente.

XII – NBC T 12 – Da Auditoria Interna:

As normas estabelecem os conceitos, as regras gerais de execução dos trabalhos e de emissão de relatórios, na auditoria interna entendida como o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos, contábeis e administrativos da Entidade, inclusive quanto às informações físicas geradas.

XIII – NBC T 13 – Da Perícia Contábil:

As normas estabelecem os critérios e regras a serem adotados quando do planejamento e execução da perícia, os procedimentos a serem adotados e emissão do laudo pericial.

Art. 10. Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação, e revoga a Resolução CFC nº 711/91.

Contador Ivan Carlos Gatti

Presidente

(Republicado no *Diário Oficial da União* de 7.2.1994)

8.4. Demonstrações contábeis consolidadas

RESOLUÇÃO Nº 758, DE 29 DE DEZEMBRO DE 1993

Aprova a NBC T 8 – Das Demonstrações Contábeis Consolidadas.

O Conselho Federal de Contabilidade, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

Considerando que as Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observados quando da realização de trabalhos previstos na Resolução CFC rº 560/83, de 28 de outubro de 1983;

Considerando a importância da elaboração de Normas Brasileiras de Contabilidade;

Considerando a importância da elaboração de Normas reguladoras para o campo do exercício profissional contábil, resolve:

Art. 1º Aprovar a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 8 – Das Demonstrações Contábeis Consolidadas.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua assinatura.

Contador Ivan Carlos Gatti
Presidente

NBC T 8 – DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONSOLIDADAS

8.1 – Conceitos e Objetivos:

8.1.1 – Demonstrações Contábeis Consolidadas são aquelas resultantes de integração das demonstrações contábeis, estabelecidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade, de duas ou mais Entidades, vinculadas por interesses comuns, onde uma delas tem o comando direto ou indireto das decisões políticas e administrativas do conjunto.

8.1.1.1 – Uma Entidade exerce o comando direto sobre outra Entidade quando detém a maioria do capital votante desta, ou indireto quando dispõe de outras condições que lhe assegurem, de modo permanente, a preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

8.1.1.2 – A Entidade que exerce o comando direto ou indireto sobre outra entidade é denominada nesta Norma de *controladora* e a Entidade comandada de *controlada.*

8.1.2 – As demonstrações contábeis consolidadas abrangem Entidades independentes com patrimônios autônomos, não surgindo, pela consolidação, uma nova Entidade, mas tão-somente uma unidade econômica.

8. 1.2.1 – Entende-se por unidade econômica o patrimônio, sem personalidade jurídica própria, resultante da agregação de patrimônios autônomos, pertencentes a duas ou mais entidades.

8.1.3 – A consolidação é o processo de agregar saldos de contas e/ou de grupos de contas de mesma natureza, de eliminar saldos de transações e participações entre Entidades que formam o conjunto e de segregar os interesses minoritários, quando for o caso.

8.1.3.1 – Os ajustes e as eliminações na consolidação não originam nenhum tipo de lançamento na escrituração das Entidades que formam o conjunto.

8.1.4 – As demonstrações contábeis consolidadas têm por objetivo apresentar a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos do conjunto.

8.2 – Procedimentos de Consolidação:

8.2.1 – As Entidades que formam o conjunto devem registrar, em contas específicas, as transações realizadas entre si.

8.2.2 – Quando demonstrações contábeis com datas diferentes são consolidadas, devem ser feitos ajustes que reflitam os efeitos de eventos significativos nas Entidades, que ocorrerem entre aquelas datas e a data-base das demonstrações contábeis do conjunto.

8.2.3 – O período abrangido pelas demonstrações contábeis consolidadas deve começar na data em que a controladora passou a exercer o seu comando.

8.2.4 – Quando a participação percentual da controladora no capital da controlada variar durante o exercício, os resultados devem ser incluídos proporcionalmente às percentagens de participação, período por período.

8.2.5 – Das demonstrações consolidadas serão excluídas:

a) as participações de uma Entidade em outra;

b) os saldos de quaisquer contas entre as Entidades:

c) as parcelas dos resultados do exercício, pelos lucros e prejuízos acumulados e do custo de estoque ou do ativo permanente que corresponderem a resultados, ainda não realizados, de negócios entre as Entidades.

8.2.5.1 – Os resultados ainda não realizados, provenientes de negócios entre Entidades que formam o conjunto, somente serão considerados como realizados quando resultarem de negócios efetivos com terceiros.

8.2.6 – Os impostos e contribuições relacionados às transações entre as Entidades que formam o conjunto devem ser eliminados na mesma proporção dos resultados ainda não realizados dos estoques, do ativo permanente e de outros ativos apresentados no ativo ou passivo circulantes como impostos e contribuições diferidos.

8.3 – Participação dos Minoritários:

8.3.1 – A participação dos minoritários no patrimônio líquido das controladas deve ser destacada em grupo isolado no balanço patrimonial consolidado, imediatamente antes do patrimônio líquido.

8.3.2 – A participação dos minoritários no lucro ou prejuízo líquido do exercício das controladas, deverá ser destacada e apresentada, respectivamente, como dedução ou adição ao lucro ou prejuízo líquido consolidado.

8.4 – Notas explicativas às demonstrações contábeis consolidadas:

8.4.1 – O grau de revelação das demonstrações contábeis consolidadas de propiciar o suficiente entendimento do que cumpre demonstrar, inclusive com notas explicativas que, não substituindo o que é intrínseco às demonstrações, deve divulgar, entre outras informações:

a) as denominações das Entidades controladas incluídas na consolidação, bem como o percentual de participação de controladora em cada Entidade controlada, englobando a participação direta e a indireta através de outras Entidades controladas;

b) as características principais das Entidades controladas incluídas na consolidação;

c) os procedimentos adotados na consolidação;

d) a razão por que os componentes patrimoniais de uma ou mais controladas não foram avaliados pelos mesmos critérios utilizados pela controladora;

e) a exposição dos motivos que determinaram a inclusão ou exclusão de uma Entidade controlada durante o exercício;

f) a base e o fundamento para a amortização do ágio ou deságio não absorvido na consolidação;

g) o esclarecimento das diferenças resultantes entre o resultado apurado pela consolidação e o resultado contabilizado pela controladora;

h) os eventos subseqüentes à data de encerramento do exercício ou período, que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre as demonstrações contábeis consolidadas;

i) o efeito da variação do percentual de participação da controladora na controlada dentro de um mesmo exercício.

8.4.2 – Esta norma pressupõe a divulgação em conjunto, pela controladora, de suas demonstrações contábeis e das demonstrações consolidadas. No caso em que houver a divulgação somente das demonstrações consolidadas, devem ser apresentados os procedimentos e critérios adotados na consolidação e os procedimentos e critérios adotados pela controladora e suas controladas.

(Republicado no Diário Oficial da União de 7.2.1994)

8.5. Princípios fundamentais da contabilidade

RESOLUÇAO Nº 774, DE 16 DE DEZEMBRO DE 1994[22]

Aprova o Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

O Conselho Federal de Contabilidade no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

Considerando a conveniência de um maior esclarecimento sobre o conteúdo e abrangência dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, resolve:

Art. 1º Aprovar o Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade (em anexo).

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua assinatura.

José Maria Martins Mendes
Presidente

8.6. Anexo
Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade

Sumário

Introdução ao Apêndice

22. Publicada no Diário Oficial da União, seção I, de 18.1.1995, pp. 845/849.

1 A Contabilidade como conhecimento
1.1 A Contabilidade como ciência social
1.2 O Patrimônio objeto da Contabilidade
1.3 Os Princípios Fundamentais de Contabilidade
1.4 Dos objetivos da Contabilidade
1.5 Das informações geradas pela Contabilidade
1.6 Dos Usuários da Contabilidade
2 Comentários aos Princípios Fundamentais de Contabilidade
2.1 O Princípio da Entidade
2.1.1 A autonomia patrimonial
2.1.2 Da soma ou da agregação de patrimônios
2.2 O Princípio da Continuidade
2.2.1 Aspectos conceituais
2.2.2 O Princípio da Continuidade e a *Entidade em marcha*
2.3 O Princípio da Oportunidade
2.3.1 Aspectos conceituais
2.3.2 A integridade das variações
2.3.3 Tempestividade do Registro
2.4 O Princípio do Registro pelo Valor Original
2.4.1 Aspectos conceituais
2.4.2 A expressão em moeda nacional
2.4.3 A manutenção dos valores originais nas variações internas
2.5 O Princípio da Atualização Monetária
2.5.1 Aspectos conceituais
2.5.2 Dos indexadores da atualização
2.6 O Princípio da Competência
2.6.1 As variações patrimoniais e o Princípio da Competência
2.6.2 Alguns comentários sobre as despesas
2.6.3 Alguns detalhes sobre as receitas e seu reconhecimento
2.7 O Princípio da Prudência
2.7.1 Aspectos conceituais
2.7.2 Dos limites da aplicação do Princípio

8.7. Introdução ao apêndice

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade, aprovados pela Resolução CFC nº 750/93, de 29 de dezembro de 1993, requerem para o seu amplo entendimento pelos usuários da informação contábil e para a perfeita compreensão pelos profissionais da contabilidade, um grau de detalhamento que não é possível abranger nos próprios enunciados.

O Apêndice aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, contendo comentários sobre o conteúdo dos enunciados, é uma forma adequada de melhor compreensão sobre tão importante assunto.

O objetivo, portanto, é explicitar e toda explicitação é simples esclarecimento.

8.8. A Contabilidade como conhecimento

A Contabilidade como ciência social

A Contabilidade possui objeto próprio – o Patrimônio das Entidades – e consiste em conhecimentos obtidos por metodologia racional, com as condições de generalidade, certeza e busca das causas, em nível qualitativo semelhante às demais ciências sociais. A Resolução alicerça-se na premissa de que a Contabilidade é uma ciência social com plena fundamentação epistemológica. Por conseqüência, todas as demais classificações – métodos, conjuntos de procedimentos, técnica, sistema, arte, para citarmos as mais correntes – referem-se a simples facetas ou aspectos da Contabilidade, usualmente concernentes à sua aplicação prática, na solução de questões concretas.

8.9. O Patrimônio objeto da contabilidade

O objeto delimita o campo de abrangência de uma ciência, tanto nas ciências formais quanto nas factuais das quais fazem parte as ciências sociais. Na Contabilidade, o objeto é sempre o *patrimônio* de uma Entidade, definido como um conjunto de bens, direitos e de obrigações para com terceiros, pertencente a uma pessoa física, a um conjunto de pessoas, como ocorre nas sociedades informais, ou a uma sociedade ou instituição de qualquer natureza, independentemente da sua finalidade, que pode, ou não, inclui o lucro. O essencial é que o patrimônio disponha de autonomia em relação aos demais patrimônios existentes, o que significa que a Entidade dele pode dispor livremente, claro que nos limites estabelecidos pela ordem jurídica e, sob certo aspecto, da racionalidade econômica e administrativa.

O Patrimônio também é objeto de outras ciências sociais – por exemplo, da Economia, da Administração e do Direito – que, entretanto, o estudam sob ângulos diversos daquele da Contabilidade, que o estuda nos seus aspectos quantitativos e qualitativos. A Contabilidade busca, primordialmente, apreender, no sentido mais amplo possível, e entender as mutações sofridas pelo Patrimônio, tendo em mira, muitas vezes, uma visão prospectiva de possíveis variações. As mutações tanto podem decorrer da ação do homem, quanto, embora quase sempre secundariamente, dos efeitos da natureza sobre o Patrimônio.

Por aspecto qualitativo no patrimônio entende-se a natureza dos elementos que o compõem, como dinheiro, valores a receber ou a pagar expressos em moedas, máquinas, estoques de materiais ou de mercadorias etc. A delimitação qualitativa desce, em verdade, até o grau de particularização que permita a perfeita compreensão do componente patrimonial. Assim, quando falamos em *máquinas*, ainda estamos a empregar um substantivo coletivo, cuja expressão poderá ser de muita utilidade, em determinadas análises.

Mas a Contabilidade, quando aplicada a um patrimônio particular, não se limitará às máquinas como categoria, mas se ocupará de cada máquina em particular, na sua condição do componente patrimonial de forma que não possa ser confundida com qualquer outra máquina, mesmo de tipo idêntico.

O atributo quantitativo refere-se à expressão dos componentes patrimoniais em valores, o que demanda que a Contabilidade assuma posição sobre o que seja *valor*, porquanto os conceitos sobre a matéria são extremamente variados.

Do Patrimônio deriva o conceito de Patrimônio Líquido, mediante a equação considerada como básica na Contabilidade:

(Bens + Direitos) – (Obrigações) = Patrimônio Líquido

Quando o resultado da equação é negativo, convenciona-se denominá-lo de "Passivo a Descoberto".

O Patrimônio Líquido não é uma dívida da Entidade para com seus sócios ou acionistas, pois estes não emprestam recursos para que ela possa ter vida própria, mas, sim, os entregam, para que com eles forme o Patrimônio da Entidade.

O conhecimento que a Contabilidade tem do seu objeto está em constante desenvolvimento, como, aliás, ocorre nas demais ciências em relação aos respectivos objetos. Por esta razão, deve-se aceitar como natural o fato da existência de possíveis componentes do patrimônio cuja apreensão ou avaliação se apresenta difícil ou inviável em determinado momento.

8.10. Os princípios fundamentais de contabilidade

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam o núcleo central da própria Contabilidade, na sua condição de ciência social, sendo a ela inerentes. Os princípios constituem sempre as vigas-mestras de uma ciência, revestindo-se dos atributos de universalidade e veracidade, conservando validade em qualquer circunstância. No caso da Contabilidade, presente seu objeto, seus Princípios Fundamentais de Contabilidade valem para todos os patrimônios, independentemente das Entidades a que pertencem, as finalidades para as quais são usados, a forma da qual estão revestidos, sua localização, expressividade e quaisquer outros qualificativos, desde que gozem da condição de autonomia em relação aos demais patrimônios existentes.

Nos princípios científicos jamais pode haver hierarquização formal, dado que eles são os elementos predominantes na constituição de um corpo orgânico, proposições que se colocam no início de uma dedução, e são deduzidos de outras dentro do sistema. Nas ciências sociais, os princípios se colocam como axiomas, premissas universais e verdadeiras, assim admitidas sem necessidade de demonstração, ultrapassando, pois, a condição de simples conceitos.

O atributo da universalidade permite concluir que os princípios não exigiriam adjetivação, pois sempre, por definição, se referem à Ciência da Contabilidade no seu todo. Dessa forma, o qualificativo *fundamentais*, visa, tão-somente, a enfatizar sua magna condição. Esta igualmente elimina a possibilidade de existência de princípios identificados, nos seus enunciados, com técnicas ou procedimentos específicos, com o resultado obtido na aplicação dos princípios propriamente ditos a um patrimônio particularizado. Assim, não podem existir princípios relativos aos registros, às demonstrações ou à terminologia contábeis, mas somente ao objeto desta, o Patrimônio. Os princípios, na condição de verdades primeiras de uma ciência, jamais serão diretivas de natureza operacional, característica essencial das normas – expressão de direito positivo, que a partir dos princípios, estabelecem ordenamentos sobre o *como fazer*, isto é, técnicas, procedimentos, métodos, critérios etc., tanto nos aspectos substantivos, quanto nos formais. Dessa maneira, alcança-se um

todo organicamente integrado, em que, com base nas verdades gerais, se chega ao detalhe aplicado, mantidas a harmonia e coerência do conjunto.

Os princípios simplesmente são, e portanto, preexistem às normas, fundamentando e justificando a ação, enquanto aquelas a dirigem na prática. No caso brasileiro, os princípios estão obrigatoriamente presentes na formulação das Normas Brasileiras de Contabilidade, verdadeiros pilares do sistema de normas, que estabelecera regras sobre a apreensão, o registro, relato, demonstração e análise das variações sofridas pelo patrimônio, buscando descobrir suas causas, de forma a possibilitar a feitura de prospecções sobre Entidades e não podem sofrer qualquer restrição na sua observancia.

Os princípios refletem o estágio em que se encontra a Ciência da Contabilidade, isto é, a essência dos conhecimentos, doutrinas e teorias que contam com o respaldo da maioria dos estudiosos da Contabilidade. É evidente que, em muitos aspectos, não há como se falar em unanimidade de entendimento, mas até em desacordo sobre muitos temas teórico-doutrinários. Temos uma única ciência, mas diversas doutrinas. Entretanto, cumpre ressaltar que tal situação também ocorre nas demais ciências sociais e, muitas vezes, até mesmo nas ciências ditas exatas.

Em termos de conteúdo, os princípios dizem respeito à caracterização da Entidade e do Patrimônio, à avaliação dos componentes deste e ao reconhecimento das mutações e dos seus efeitos diante do Patrimônio Líquido. Como os princípios alcançam o patrimônio na sua globalidade, sua observancia nos procedimentos aplicados resultará automaticamente em informações de utilidade para decisões sobre situações concretas. Esta é a razão pela qual os objetivos pragmáticos da Contabilidade são caracterizados pela palavra *informação*.

8.11. Dos objetivos da contabilidade

A existência de objetivos específicos não é essencial à caracterização de uma ciência, pois, caso o fosse, inexistiria a ciência *pura*, aquela que se concentra, tão-somente, no seu objeto. Aliás, na própria área contábil, encontramos muitos pesquisadores cuja obra não apresenta qualquer escopo pragmático, concentrando-se na Contabilidade como ciência. De qualquer forma, como já vimos, não há qualquer dificuldade na delimitação dos objetivos da Contabilidade no terreno científico, a partir do seu objetivo, que é o Patrimônio, por estarem concentrados na correta representação deste e nas causas das suas mutações.

O objetivo científico da Contabilidade manifesta-se na correta apresentação do Patrimônio e na apreensão e análise das causas das suas mutações. Já sob ótica pragmática, a aplicação da Contabilidade a uma Entidade particularizada, busca prover os usuários com informações sobre aspectos de natureza econômica, financeira e física do Patrimônio da Entidade e suas mutações, o que compreende registros, demonstrações, análises, diagnósticos e prognósticos, expressos sob a forma de relatos, pareceres, tabelas, planilhas e outros meios.

O tema, tão claro no quadrante científico, comporta comentários mais minuciosos quando direcionado aos objetivos concretos perseguidos na aplicação da Contabilidade a uma Entidade em particular. Adentramos, no caso, o terreno operacional, regulado pelas normas. Assim, ouve-se com freqüência dizer que um dos objetivos da Contabilidade é o acompanhamento da evolução econômica e financeira de uma Entidade. No caso, o adjetivo *econômico* é

empregado para designar o processo de formação de resultado, isto é, as mutações quantitativo-qualitativas do patrimônio, as que alteram o valor do Patrimônio Líquido, para mais ou para menos, correntemente conhecidas como *receitas* e *despesas*. Já os aspectos qualificados como *financeiros* concernem, em última instancia, aos fluxos de caixa.

Cumpre também ressaltar que, na realização do objetivo central da Contabilidade, defrontamo-nos, muitas vezes, com situações nas quais os aspectos jurídico-formais das transações ainda não estão completa ou suficientemente dilucidados. Nesses casos, deve-se considerar o efeito mais provável das mutações sobre o patrimônio, quantitativa e qualitativamente, concedendo-se prevalência à substancia das transações.

8.12. Das informações geradas pela contabilidade

De forma geral, no âmbito dos profissionais e usuários da Contabilidade, os objetivos desta, quando aplicada a uma Entidade particularizada, são identificados com a geração de informações, a serem utilizadas por determinados usuários em decisões que buscam a realização de interesses e objetivos próprios. A precisão das informações demandadas pelos usuários e o próprio desenvolvimento de aplicações práticas da Contabilidade, dependerão, sempre, da observância dos seus Princípios, cuja aplicação à solução de situações concretas deverá considerar o contexto econômico, tecnológico, institucional e social em que os procedimentos serão aplicados. Isso significa, com grande freqüência, o uso de projeções sobre os conceitos em causa, o que muitos denominam de visão prospectiva nas aplicações contábeis.

As informações quantitativas que a Contabilidade produz, quando aplicada a uma Entidade, devem possibilitar ao usuário avaliar a situação e as tendências desta, com o menor grau de dificuldade possível. Devem, pois, permitir ao usuário, como partícipe do mundo econômico:

– observar e avaliar o comportamento;
– comparar seus resultados com os de outros períodos ou Entidades;
– avaliar seus resultados à luz dos objetivos estabelecidos;
– projetar seu futuro nos marcos políticos, sociais e econômicos em que se insere.

E tudo isso, para que o usuário possa planejar suas próprias operações.

Os requisitos referidos levam à conclusão de que deve haver consistência nos procedimentos que a Entidade utiliza em diferentes períodos e, tanto quanto possível, também entre Entidades distintas que pertençam a um mesmo mercado, de forma que o usuário possa extrair tendências quanto à vida de uma Entidade e à sua posição em face das demais Entidades ou mesmo do mercado como um todo. Tal desiderato é extremamente incentivado pelo sistema formal de normas, cuja coerência estrutural é garantida pela observancia dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, estabelecendo-se, pois, o necessário elo de ligação entre a Ciência da Contabilidade e seus ordenamentos aplicados. Evidentemente, o preceito em análise, conhecido por *consistência*, não constitui princípio da Contabilidade, mas regra técnico-comportamental. Tanto isso é verdade que procedimentos aplicados, mesmo fixados como normas, podem ser alterados em função das necessidades dos usuários ou mesmo da qualidade dos resultados da sua aplicação, enquanto que os princípios que os fundamentam permanecem inalterados.

8.13. Dos usuários da contabilidade

Os usuários tanto podem ser internos como externos e, mais ainda, com interesses diversificados, razão pela qual as informações geradas pela Entidade devem ser amplas e fidedignas e, pelo menos, suficientes para a avaliação da sua situação patrimonial e das mutações sofridas pelo seu patrimônio, permitindo a realização de inferências sobre o seu futuro.

Os usuários internos incluem os administradores de todos os níveis, que usualmente se valem de informações mais aprofundadas e específicas acerca da Entidade, notadamente aquelas relativas ao seu ciclo operacional. Já os usuários externos concentram suas atenções, de forma geral, em aspectos mais genéricos, expressos nas demonstrações contábeis.

Em países com um ativo mercado de capitais, assume importância ímpar a existência de informações corretas, oportunas, suficientes e inteligíveis sobre o patrimônio das Entidades e suas mutações, com vistas à adequada avaliação de riscos e oportunidades por parte dos investidores, sempre interessados na segurança dos seus investimentos e em retornos compensadores em relação às demais aplicações. A qualidade dessas informações deve ser assegurada pelo sistema de normas alicerçado nos Princípios Fundamentais, o que torna a Contabilidade um verdadeiro catalisador do mercado de ações.

O tema é vital e, por conseqüência, deve-se manter vigilância sobre o grau em que os objetivos gerais da Contabilidade aplicada a uma atividade particularizada estão sendo alcançados. O entendimento das informações pelos próprios usuários pode levá-los a conclusão da necessidade de valer-se dos trabalhos de profissionais da Contabilidade.

8.14. O Princípio da entidade

"Art. 4º O Princípio da Entidade reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por conseqüência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único. O *patrimônio* pertence à *entidade*, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova *entidade*, mas numa unidade de natureza econômico-contábil."

8.15. A autonomia patrimonial

O cerne do princípio da *entidade* está na autonomia do patrimônio a ela pertencente. O Princípio em exame afirma que o patrimônio deve revestir-se do atributo de autonomia em relação a todos os outros Patrimônios existentes, pertencendo a uma Entidade, no sentido de sujeito suscetível à aquisição de direitos e obrigações. A autonomia tem por corolário o fato de que o patrimônio de uma Entidade jamais pode confundir-se com aqueles dos seus

sócios ou proprietários. Por conseqüência, a Entidade poderá ser desde uma pessoa física, ou qualquer tipo de sociedade, instituição ou mesmo conjuntos de pessoas, tais como:

– famílias;
– empresas;
– governos, nas diferentes esferas do poder;
– sociedades beneficentes, religiosas, culturais, esportivas, de lazer, técnicas;
– sociedades cooperativas;
– fundos de investimento e outras modalidades afins.

No caso de sociedades, não importa que sejam sociedades de fato ou que estejam revestidas de forma jurídica, embora esta última circunstância seja a mais usual.

O patrimônio, na sua condição de objeto da Contabilidade, é, no mínimo, aquele juridicamente formalizado como pertencente à Entidade, com ajustes quantitativos realizados em consonância com os princípios da própria Contabilidade. A garantia jurídica da propriedade, embora por vezes suscite interrogações de parte daqueles que não situam a autonomia patrimonial no cerne do Princípio da Entidade, é indissociável desse princípio, pois é a única forma de caracterização do direito ao exercício de poder sobre o mesmo Patrimônio, válida perante terceiros. Cumpre ressaltar que, sem autonomia patrimonial fundada na propriedade, os demais Princípios Fundamentais perdem o seu sentido, pois passariam a referir-se a um universo de limites imprecisos.

A autonomia patrimonial apresenta sentido unívoco. Por conseqüência, o patrimônio pode ser decomposto em partes segundo os mais variados critérios, tanto em termos quantitativos quanto qualitativos. Mas nenhuma classificação, mesmo que dirigida sob ótica setorial, resultará em novas Entidades. Carece, pois, de sentido, a idéia que as divisões ou departamentos de uma Entidade possam constituir novas Entidades, ou *microentidades*, precisamente porque sempre lhes faltará o atributo da autonomia. A única circunstância em que poderá surgir nova Entidade, será aquela em que a propriedade de parte do patrimônio de uma Entidade, for transferida para outra unidade, eventualmente até criada naquele momento. Mas, no caso, teremos um novo patrimônio autônomo, pertencente a outra Entidade. Na contabilidade aplicada, especialmente nas áreas de custos e de orçamento, trabalha-se, muitas vezes, com controles divisionais, que podem ser extraordinariamente úteis, porém não significam a criação de novas Entidades, precisamente pela ausência de autonomia patrimonial.

8.16. Da soma ou da agregação de patrimônios

O Princípio da Entidade apresenta corolário de notável importância, notadamente pelas suas repercussões de natureza prática: as somas e agregações de patrimônios de diferentes Entidades não resultam em nova Entidade. Tal fato assume especial relevo por abranger as demonstrações contábeis consolidadas de Entidades pertencentes a um mesmo grupo econômico, isto é, de um conjunto de Entidades sob controle único.

A razão básica é que, as Entidades cujas demonstrações contábeis são consolidadas, mantêm sua autonomia patrimonial, pois seus Patrimônios permanecem de sua propriedade. Como não há transferência de propriedade, não pode haver formação de novo patrimônio, condição primeira da existência jurídica de uma Entidade. O segundo ponto a ser considerado é o de que a consolidação se refere às demonstrações contábeis, mantendo-se a obser-

vância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, no âmbito das Entidades consolidadas, resultando em uma unidade de natureza econômico-contábil, em que os qualificativos ressaltam os dois aspectos de maior relevo: o atributo de controle econômico e a fundamentação contábil da sua estruturação.

As demonstrações contábeis consolidadas, apresentando a posição patrimonial e financeira, resultado das operações, as origens e aplicações de recursos ou os fluxos financeiros de um conjunto de Entidades sob controle único, são peças contábeis de grande valor informativo para determinados usuários, embora isso não elimine o fato de que outras informações possam ser obtidas nas demonstrações que foram consolidadas.

8.17. O Princípio da continuidade

"Art. 5º A *continuidade* ou não da *entidade*, bem como sua vida definida ou provável, devem ser consideradas quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas.

§ 1º A *continuidade* influencia o valor econômico dos ativos e, em muitos casos, o valor ou o vencimento dos passivos, especialmente quando a extinção da *entidade* tem prazo determinado, previsto ou previsível.

§ 2º A observancia do Princípio da Continuidade é indispensável à correta aplicação do Princípio da Competência por efeito de se relacionar diretamente à quantificação dos componentes patrimoniais e à formação do resultado, e de se constituir dado importante para aferir a capacidade futura de geração de resultado".

8.18. Aspectos conceituais

O Princípio da Continuidade afirma que o patrimônio da Entidade, nas sua composição qualitativa e quantitativa, depende das condições em que provavelmente se desenvolverão as operações da Entidade. A suspensão das suas atividades pode provocar efeitos na utilidade de determinados ativos, com a perda, até mesmo integral, de seu valor. A queda no nível de ocupação pode também provocar efeitos semelhantes.

A modificação no estado de coisas citado pode ocorrer por diversas causas, entre as quais ressaltam as seguintes:

a) modificações na conjuntura econômica que provoquem alterações na amplitude do mercado em que atua a Entidade. Exemplo neste sentido é a queda de poder aquisitivo da população, que provoca redução no consumo de bens, o que, à sua vez, resulta na redução do grau de ocupação de muitas Entidades;

b) mudança de política governamental, como, por exemplo, na área cambial, influenciando diretamente o volume das exportações de determinados ramos econômicos, com efeito direto nos níveis de produção de determinadas Entidades;

c) problemas internos das próprias Entidades, consubstanciados em envelhecimento tecnológico dos seus processos ou produtos, superação mercadológica destes, exigência de proteção ambiental, falta de capital, falta de liquidez, incapacidade administrativa, dissensões entre os controladores da Entidade e outras causas quaisquer que levem a

Entidade a perder suas condições de competitividade, sendo gradativamente alijada do mercado;

d) causas naturais ou fortuitas que afetem a manutenção da Entidade no mercado, tais como inundações, incêndios, ausência de materiais primários por quebras de safras.

A situação-limite na aplicação do Princípio da Continuidade é aquela em que há a completa cessação das atividades da Entidade. Nessa situação, determinados ativos, como, por exemplo, os valores diferidos, deixarão de ostentar tal condição, passando à condição de despesas, em face da impossibilidade de sua recuperação mediante as atividades operacionais usualmente dirigidas à geração de receitas. Mas até mesmo ativos materiais, como estoques, ferramentas ou máquinas, podem ter seu valor modificado substancialmente. As causas da limitação da vida da Entidade não influenciam o conceito de continuidade; entretanto, como constituem informação de interesse para muitos usuários, quase sempre são de divulgação obrigatória, segundo norma específica. No caso de provável cessação da vida da Entidade, também o passivo é afetado, pois, além do registro das exigibilidades, com fundamentação jurídica, também devem ser contemplados os prováveis desembolsos futuros, advindos da extinção em si.

Na condição de Princípio, em que avulta o atributo da universalidade, a continuidade aplica-se não somente à situação de cessação integral das atividades da Entidade, classificada como situação-limite no parágrafo anterior, mas também àqueles casos em que há modificação no volume de operações, de forma a afetar o valor de alguns componentes patrimoniais, obrigando ao ajuste destes, de maneira a ficarem registrados por valores líquidos de realização.

O Princípio da Continuidade, à semelhança do da Prudência, está intimamente ligado com o da Competência, formando-se uma espécie de trilogia. A razão é simples: a continuidade, como já vimos, diz respeito diretamente ao valor econômico dos bens, ou seja, ao fato de um ativo manter-se nesta condição ou transformar-se, total ou parcialmente, em despesa. Mas a continuidade também alcança a reapresentação quantitativa e qualitativa do patrimônio de outras maneiras, especialmente quando há previsão de encerramento das atividades da Entidade, com o vencimento antecipado ou o surgimento de exigibilidade. Nesta última circunstância, sua ligação será com o Princípio da Oportunidade.

8.19. O Princípio da Continuidade e a entidade em marcha

A denominação *Princípio da Continuidade*, como também a de *entidade em marcha*, ou *going concern*, é encontrada em muitos sistemas de normas no exterior e também na literatura contábil estrangeira. Embora o Princípio da Continuidade também parta do pressuposto de que a Entidade deva concretizar seus objetivos continuamente – o que nem sempre significa a geração de riqueza no sentido material –, não se fundamenta na idéia de Entidade em movimento.

O motivo é extremamente singelo, pois uma Entidade com suas atividades reduzidas ou suspensas, temporariamente, continuará a ser objeto da Contabilidade enquanto dispuser de patrimônio. Isso permanece verdade no caso de a Entidade suspender definitivamente suas atividades. O que haverá, tão-somente, é a reapreciação dos componentes patrimoniais, quantitativa e qualitativamente, precisamente em razão dos ditames do Princípio da Conti-

nuidade. A normalidade ou não das operações, bem como a vida limitada ou indeterminada, não alcançam o objetivo da Contabilidade, o patrimônio, mas, tão-somente, sua composição e valor, isto é, a delimitação quantitativa e qualitativa dós bens, direitos e obrigações.

O próprio uso da receita como parâmetro na formação de juízo sobre a situação de normalidade da Entidade, embora válido na maioria das Entidades, não pode ser universal, pois, em muitas delas, a razão de ser não é a receita, tampouco o resultado.

8.20. O Princípio da oportunidade

"Art. 6º O Princípio da Oportunidade refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

Parágrafo único. Como resultado da observancia do Princípio da Oportunidade:

I – desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência;

II – o registro compreende os elementos quantitativos e qualitativos, contemplando os aspectos físicos e monetários;

III – o registro deve ensejar o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da Entidade em um período de tempo determinado, base necessária para gerar informações úteis ao processo decisório da gestão"

8.21. Aspectos conceituais

O Princípio da Oportunidade exige a apreensão, o registro e o relato de todas as variações sofridas pelo patrimônio de uma Entidade, no momento em que elas ocorrerem. Cumprido tal preceito, chega-se ao acervo máximo de dados primários sobre o patrimônio, fonte de todos os relatos, demonstrações e análises posteriores, ou seja, o Princípio da Oportunidade é a base indispensável à fidedignidade das informações sobre o patrimônio da Entidade, relativas a um determinado período e com o emprego de quaisquer procedimentos técnicos. É o fundamento daquilo que muitos sistemas de normas denominam de *representação fiel* pela informação, ou seja, que esta espelhe com precisão e objetividade as transações e eventos a que concerne. Tal atributo é, outrossim, exigível em qualquer circunstância, a começar sempre nos registros contábeis, embora as normas tendem a enfatizá-lo nas demonstrações contábeis.

O Princípio da Oportunidade deve ser observado, como já foi dito, sempre que haja variação patrimonial, cujas origens principais são, de forma geral, as seguintes:

a) transações realizadas com outras Entidades, formalizadas mediante acordo de vontades, independentemente da forma ou da documentação de suporte, como compra ou venda de bens e serviços;

b) eventos de origem externa, de ocorrência alheia à vontade da administração, mas com efeitos sobre o Patrimônio, como modificações nas taxas de cambio, quebras de clientes, efeitos de catástrofes naturais etc.;

c) movimentos internos que modificam predominantemente a estrutura qualitativa do Patrimônio, como a transformação de materiais em produtos semifabricados ou destes em produtos prontos, mas também a estrutura quantitativo – qualitativa, como no sucateamento de bens inservíveis.

O Princípio da Oportunidade abarca dois aspectos distintos, mas complementares: a integridade e a tempestividade, razão pela qual muitos autores preferem denominá-lo de Princípio da Universalidade.

O Princípio da Oportunidade tem sido confundido algumas vezes, como o da Competência, embora os dois apresentem conteúdos manifestamente diversos. Na oportunidade, o objetivo está na completeza da apreensão das variações, do seu oportuno reconhecimento, enquanto, na competência, o fulcro está na qualificação das variações diante do Patrimônio Líquido, isto é, na decisão sobre se estas o alteram ou não. Em síntese, no primeiro caso, temos o conhecimento da variação, e, na competência, a determinação de sua natureza.

8.22. A integridade das variações

A integridade diz respeito à necessidade de as variações serem reconhecidas na sua totalidade, isto é, sem qualquer falta ou excesso. Concerne, pois, à completeza da apreensão, que não admite a exclusão de quaisquer variações monetariamente quantificáveis. Como as variações incluem elementos quantitativos e qualitativos, bem como os aspectos físicos pertinentes, e ainda que a avaliação é regida por princípios próprios, a integridade diz respeito fundamentalmente às variações em si. Tal fato não elimina a necessidade do reconhecimento destas, mesmo nos casos em que não há certeza definitiva da sua ocorrência, mas somente alto grau de possibilidade. Bons exemplos neste sentido fornecem as depreciações, pois a vida útil de um bem será sempre uma hipótese, mais ou menos fundada tecnicamente, porquanto dependente de diversos fatores de ocorrência aleatória. Naturalmente, pressupõe-se que, na hipótese do uso de estimativas, estas tenham fundamentação estatística e econômica suficientes.

8.23. A tempestividade do registro

A tempestividade obriga a que as variações sejam registradas no momento em que ocorrerem, mesmo na hipótese de alguma incerteza, na forma relatada no item anterior. Sem o registro no momento da ocorrência, ficarão incompletos os registros sobre o patrimônio até aquele momento e, em decorrência, insuficientes quaisquer demonstrações ou relatos, e falseadas as conclusões, diagnósticos e prognósticos.

8.24. O Princípio do registro pelo valor original

"Art. 7º Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que

serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposicões no interior da Entidade

Parágrafo único. Do Princípio do Registro pelo Valor Original, resulta:

I – a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes;

II – uma vez integrados no patrimônio, o bem, direito ou obrigação não poderão ter alterados seus valores intrínsecos, admitindo-se, tão-somente, sua decomposição em elementos e/ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais;

III – o valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste;

IV – os Princípios da Atualização Monetária e do Registro pelo Valor Original são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado o valor de entrada;

V – o uso da moeda do País na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos".

8.25. Os elementos essenciais do princípio

O Princípio do Registro pelo Valor Original ordena que os componentes do patrimônio tenham seu registro inicial efetuado pelos valores ocorridos na data das transações havidas com o mundo exterior à Entidade, estabelecendo, pois, a viga-mestra da avaliação patrimonial: a determinação do valor monetário de um componente do patrimônio.

Ao adotar a idéia de que a avaliação deva ser realizada com fundamento no valor de entrada, o Princípio consagra o uso dos valores monetários decorrentes do consenso entre os agentes externos e a Entidade – contabilmente, outras Entidades – ou da imposição destes. Não importa pois, se o preço resultou de livre negociação em condições de razoável igualdade entre as partes, ou de imposição de uma delas, em vista da sua posição de superioridade. Generalizando, o nível dos preços pode derivar de quaisquer das situações estudadas na análise microeconômica.

Pressupõe-se que o valor de troca, aquele decorrente da transação, configure o valor econômico dos ativos no momento da sua ocorrência. Naturalmente, se, com o passar do tempo, houver a modificação do valor em causa, seja por que razão for, os ajustes serão realizados, mas ao abrigo do Princípio da Competência. Os ajustes somente serão para menos, em razão da essência do próprio Princípio.

A rigorosa observancia do princípio em comentário é do mais alto interesse da sociedade como um todo e, especificamente, do mercado de capitais por resultar na unificação da metodologia de avaliação, for essencial na comparabilidade dos dados, relatos e demonstrações contábeis e, conseqüentemente, na qualidade da informação gerada, impossibilitando critérios alternativos de avaliação.

No caso de doações recebidas pela Entidade, também existe a transação com o mundo exterior e, mais ainda, com efeito quantitativo e qualitativo sobre o patrimônio. Como a doação resulta em inegável aumento do Patrimônio Líquido, cabe o registro pelo valor

efetivo da coisa recebida, no momento do recebimento, segundo o valor de mercado. Mantém-se, no caso, intocado o princípio em exame, com a única diferença em relação às situações usuais: uma das partes envolvidas – caso daquela representativa do mundo externo – abre mão da contraprestação, que se transforma em aumento do Patrimônio Líquido da Entidade recebedora da doação. Acessoriamente, pode-se lembrar que o fato de o ativo ter-se originado de doação, não repercute na sua capacidade futura de contribuir à realização dos objetivos da Entidade.

8.26. A expressão em moeda nacional

A expressão do valor dos componentes patrimoniais em moeda nacional decorre da necessidade de homogeneização quantitativa do registro do patrimônio e das suas mutações, a fim de se obter a necessária comparabilidade e se possibilitarem agrupamentos de valores. Ademais, este aspecto particular, no âmbito do Princípio do Registro pelo Valor Original, visa a afirmar a prevalência da moeda do País e, conseqüentemente, o registro somente nela. O corolário é o de que quaisquer transações em moeda estrangeira devem ser transformadas em moeda nacional no momento do seu registro.

8.27. A manutenção dos valores originais nas variações internas

O Princípio em análise, como não poderia ser diferente, em termos 1ógicos, mantém-se plenamente nas variações patrimoniais que ocorrem no interior da Entidade, quando acontece a agregação ou a decomposição de valores. Os agregados de valores – cuja expressão mais usual são os estoques de produtos semifabricados e prontos, os serviços em andamento ou terminados, as culturas em formação etc. – representam, quantitativamente, o somatório de inúmeras variações patrimoniais qualitativas, formando conjuntos de valores constituídos com base em valores atinentes a insumos de materiais, depreciações, mão-de-obra, encargos sociais, energia, serviços de terceiros, tributos, e outros, classes de insumos que, em verdade, configuram a consumação de ativos, como estoques, equipamentos ou, diretamente, recursos pecuniários. Os agregados são, pois, ativos resultantes da transformação de outros ativos e, em alguns casos, deixam logo tal condição, como aqueles referentes a funções como as de administração geral, comercialização no País, exportação e outras.

A formação dos agregados implica o uso de decomposições, como acontece no caso das depreciações geradas por uma máquina em particular: a transação com o mundo exterior resultou na ativação da máquina, mas a consumpção desta dar-se-á gradativamente, ao longo do tempo, mediante as depreciações. Todavia estas, mesmo quando relativas a um espaço curto de tempo – um mês, por hipótese –, normalmente são alocadas a diversos componentes do patrimônio, como, por exemplo, aos diferentes produtos em elaboração.

Os fatos mencionados comprovam a importância do princípio em exame na Contabilidade aplicada à área de custos, por constituir-se na diretiva principal de avaliação das variações que ocorrem no ciclo operacional interno das Entidades, em que não existe a criação de valores, mas a simples redistribuição daqueles originais.

Finalmente, cabe ressaltar que os valores originais devem ser ajustados, segundo a sua perda de valor econômico. Porém, mesmo tal ajuste não implica, em essência, modificação do valor original.

8.28. O Princípio da atualização monetária

"Art. 8º Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis através do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

Parágrafo único. São resultantes da adoção do Princípio da Atualização Monetária:

I – a moeda, embora aceita universalmente como medida de valor, não representa unidade constante em termos do poder aquisitivo;

II – para que a avaliação do patrimônio possa manter os valores das transações originais (art. 7º), é necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por conseqüência, o do Patrimônio Líquido;

III – a atualização monetária não representa nova avaliação, mas, tão-somente, o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante a aplicação de indexadores, ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período".

8.29. Aspectos conceituais

O Princípio da Atualização Monetária existe em função do fato de que a moeda – embora universalmente aceita como medida de valor – não representa unidade constante de poder aquisitivo. Por conseqüência, sua expressão formal deve ser ajustada, a fim de que permaneçam substantivamente corretos – isto é, segundo as transações originais – os valores dos componentes patrimoniais e, via de decorrência, o Patrimônio Líquido. Como se observa, o Princípio em causa constitui seguimento lógico daquele do Registro pelo Valor Original, pois preceitua o ajuste formal dos valores fixados segundo este, buscando a manutenção da substancia original, sem que isso implique qualquer modalidade de reavaliação.

Em diversas oportunidades no passado, o princípio foi denominado de *correção monetária*, expressão inadequada, pois ele não estabelece qualquer *correção* de valor, mas apenas atualiza o que, em tese, não deveria ter variado: o poder aquisitivo da moeda. Esta é, aliás, a razão pela qual o princípio, quando aplicado à prática, se manifesta por meio de índice que expressa a modificação da capacidade geral de compra da moeda, e não da variação particular do preço de um bem determinado.

O princípio diz respeito, dada a sua condição de universalidade, a todos os componentes patrimoniais e suas mutações, e não somente às demonstrações contábeis, que representam apenas uma das modalidades de expressão concreta da Contabilidade, aplicada a uma Entidade em particular. Mas, como as demonstrações contábeis são, em geral, a forma mais

usual de comunicação entre a Entidade e o usuário, as normas contábeis alicerçadas no princípio em exame contêm sempre ordenamentos sobre como deve ser realizado o ajuste, o indexador utilizado e a periodicidade de aplicação.

8.30. Dos indexadores da atualização

A atualização monetária deve ser realizada mediante o emprego de meios – indexadores, moedas referenciais, reais ou não – que reflitam a variação apontada por índice geral de preços da economia brasileira. A utilização de um único parametro de caráter geral e de forma uniforme por todas as Entidades é indispensável, a fim de que sejam possíveis comparações válidas entre elas.

O uso de indexador único, embora indispensável, não resolve inteiramente o problema da atualização monetária, pois não alcança a questão da fidedignidade de que se reveste o dito indexador, na expressão do poder aquisitivo da moeda. Todavia, no caso, não se trata de questão atinente aos Princípios Contábeis, mas de problema pertencente à Ciência Econômica, no campo teórico-doutrinário, e à política, em termos aplicados.

8.31. O princípio da competência

"Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º O Princípio da Competência determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no Patrimônio Líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da Oportunidade.

§ 2º O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é conseqüência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

§ 3º As receitas consideram-se realizadas:

I – nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à Entidade, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

II – quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

III – pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;

IV – no recebimento efetivo de doações e subvenções.

§ 4º – Consideram-se incorridas as despesas:

I – quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;

II – pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;

III – pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo".

8.32. As variações patrimoniais e o princípio da competência

A compreensão do cerne do Princípio da Competência está diretamente ligada ao entendimento das variações patrimoniais e sua natureza. Nestas encontramos duas grandes classes: a daqueles que somente modificam a qualidade ou a natureza dos componentes patrimoniais, sem repercutirem no montante do Patrimônio Líquido, e a das que o modificam. As primeiras são denominadas de *qualitativas*, ou *permutativas*, enquanto as segundas são chamadas de *quantitativas*, ou *modificativas*. Cumpre salientar que estas últimas sempre implicam a existência de alterações qualitativas no patrimônio, a fim de que permaneça inalterado o equilíbrio patrimonial.

A Competência é o Princípio que estabelece quando um determinado componente deixa de integrar o patrimônio para transformar-se em elemento modificador do Patrimônio Líquido. Da confrontação entre o valor final dos aumentos do Patrimônio Líquido – usualmente denominados *receitas* – e das suas diminuições – normalmente chamadas de *despesas* –, emerge o conceito de *resultado do período*: positivo, se as receitas forem maiores do que as despesas; ou negativos, quando ocorrer o contrário.

Observa-se que o Princípio da Competência não está relacionado com recebimentos ou pagamentos, mas com o reconhecimento das receitas geradas e das despesas incorridas no período. Mesmo com desvinculação temporal das receitas e despesas, respectivamente do recebimento e do desembolso, a longo prazo ocorre a equalização entre os valores do resultado contábil e o fluxo de caixa derivado das receitas e despesas, em razão dos princípios referentes à avaliação dos componentes patrimoniais.

Quando existem receitas e despesas pertencentes a um exercício anterior, que nele deixarem de ser consideradas por qualquer razão, os competentes ajustes devem ser realizados no exercício em que se evidenciou a omissão.

O Princípio da Competência é aplicado a situações concretas altamente variadas, pois são muito diferenciadas as transações que ocorrem nas Entidades, em função dos objetivos destas. Por esta razão é a Competência o Princípio que tende a suscitar o maior número de dúvidas na atividade profissional dos contabilistas. Cabe, entretanto, sublinhar que tal fato não resulta em posição de supremacia hierárquica em relação aos demais Princípios, pois o *status* de todos é o mesmo, precisamente pela sua condição científica.

8.33. Alguns comentários sobre as despesas

As despesas, na maioria das vezes, representam consumpção de ativos, que tanto podem ter sido pagos em períodos passados, no próprio período, ou ainda virem a ser pagos no futuro. De outra parte, não é necessário que o desaparecimento do ativo seja integral, pois muitas vezes a consumpção é somente parcial, como no caso das depreciações ou nas perdas de parte do valor de um componente patrimonial do ativo, por aplicação do Princípio da Prudência à prática, de que nenhum ativo pode permanecer avaliado por valor superior ao de sua recuperação por alienação ou utilização nas operações em caráter corrente. Mas a despesa também pode decorrer do surgimento de uma exigibilidade sem a concomitante

geração de um bem ou de um direito, como acontece, por exemplo, nos juros moratórios e nas multas de qualquer natureza.

Entre as despesas do tipo em referência localizam-se também as que se contrapõem a determinada receita, como é o caso dos custos diretos com vendas, nos quais se incluem comissões, impostos e taxas e até *royalties*. A aplicação correta da competência exige mesmo que se provisionem, com base em fundamentação estatística, certas despesas por ocorrer, mas indiscutivelmente ligadas à venda em análise, como as despesas futuras com garantias assumidas em relação a produtos.

Nos casos de Entidades em períodos pré-operacionais, no seu todo ou em algum setor, os custos incorridos são ativados para se transformarem posteriormente em despesas, quando da geração das receitas, mediante depreciação ou amortização. Tal circunstância está igualmente presente em projetos de pesquisa e desenvolvimento de produtos – muito freqüentes nas indústrias químicas e farmacêuticas, bem como naquelas que empregam alta tecnologia – quando a amortização dos custos é feita segundo a vida mercadológica estimada dos produtos ligados às citadas pesquisas e projetos.

8.34. Alguns detalhes sobre as receitas e seu reconhecimento

A receita é considerada realizada no momento em que há a venda de bens e direitos da Entidade – entendida a palavra *bem* em sentido amplo, incluindo toda sorte de mercadorias, produtos, serviços, inclusive equipamentos e imóveis –, com a transferência da sua propriedade para terceiros, efetuando estes o pagamento em dinheiro ou assumindo compromisso firme de fazê-lo num prazo qualquer. Normalmente, a transação é formalizada mediante a emissão de nota fiscal ou documento equivalente, em que consta a quantificação e a formalização do valor de venda, pressupostamente o valor de mercado da coisa ou do serviço. Embora esta seja a forma mais usual de geração de receita, também há uma segunda possibilidade, materializada na extinção parcial ou total de uma exigibilidade, como no caso do perdão de multa fiscal, da anistia total ou parcial de uma dívida, da eliminação de passivos pelo desaparecimento do credor, pelo ganho de causa em ação em que se discutia uma dívida ou o seu montante, já devidamente provisionado, ou outras circunstâncias semelhantes. Finalmente, há ainda uma terceira possibilidade: a de geração de novos ativos sem a interveniência de terceiros, como ocorre correntemente no setor pecuário, quando do nascimento de novos animais. A última possibilidade está também representada pela geração de receita por doações recebidas, já comentada anteriormente.

Mas as diversas fontes de receitas citadas no parágrafo anterior representam a negativa do reconhecimento da formação destas por valorização dos ativos, porque, na sua essência, o conceito de receita está indissoluvelmente ligado à existência de transação com terceiros, exceção feita à situação referida no final do parágrafo anterior, na qual ela existe, mas não de forma indireta. Ademais, aceitar-se, por exemplo, a valorização de estoques significaria o reconhecimento de aumento do Patrimônio Líquido, quando sequer há certeza de que a venda a realizar-se e, mais ainda, por valor consentâneo àquele da reavaliação, configurando-se manifesta afronta ao Princípio da Prudência. Aliás, as valorizações internas

trariam no seu bojo sempre um convite à especulação e, conseqüentemente, ao desrespeito a esse Princípio.

A receita de serviços deve ser reconhecida de forma proporcional aos serviços efetivamente prestados. Em alguns casos, os princípios contratados prevêem cláusulas normativas sobre o reconhecimento oficial dos serviços prestados e da receita correspondente. Exemplo neste sentido oferecem as empresas de consultoria, nas quais a cobrança dos serviços é feita segundo as horas-homens de serviços prestados, durante, por exemplo, um mês, embora os trabalhos possam prolongar-se por muitos meses ou até por prazo indeterminado. O importante, nestes casos, é a existência de unidade homogênea de medição formalizada contratualmente, além, evidentemente, da medição propriamente dita. As unidades fiscais mais comuns estão relacionadas com tempo – principalmente tempo-homem e tempo-máquina –, embora possa ser qualquer outra, como metros cúbicos por tipo de material cavado, metros lineares de avanço na perfuração de poços artesianos, e outros.

Nas Entidades em que a produção demanda largo espaço de tempo, deve ocorrer o reconhecimento gradativo da receita, proporcionalmente ao avanço da obra, quando ocorre a satisfação concomitante dos seguintes requisitos:

– o preço do produto é estabelecido mediante contrato, inclusive quanto à correção dos preços, quando houver;

– não há riscos maiores de descumprimento do contrato, tanto de parte do vendedor, quanto do comprador;

– existe estimativa, tecnicamente sustentada, dos custos a serem incorridos.

Assim, no caso de obras de engenharia, em que usualmente estão presentes os três requisitos nos contratos de fornecimento, o reconhecimento da receita não deve ser postergado até o momento da entrega da obra, pois o procedimento redundaria num quadro irreal da formação do resultado, em termos cronológicos. O caminho correto está na proporcionalização da receita aos esforços despendidos, usualmente expressos por custos – reais ou estimados – ou etapas vencidas.

8.35. O Princípio da Prudência

"Art. 10. O Princípio da Prudência determina a adoção do menor valor para os componentes do *ativo* e do maior para os do *passivo*, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o Patrimônio Líquido.

§ 1º O Princípio da Prudência impõe a escolha da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade.

§ 2º Observado o disposto no art. 7º, o Princípio da Prudência somente se aplica às mutações posteriores, constituindo-se ordenamento indispensável à correta aplicação do Princípio da Competência.

§ 3º A aplicação do Princípio da Prudência ganha ênfase quando, para definição dos valores relativos às variações patrimoniais, devem ser feitas estimativas que envolvem incertezas de grau variável".

8.36. Aspectos conceituais

A aplicação do Princípio da Prudência – de forma a obter-se o menor Patrimônio Líquido, dentre aqueles possíveis diante de procedimentos alternativos de avaliação – está restrita às variações patrimoniais posteriores às transações originais com o mundo exterior, uma vez que estas deverão decorrer de consenso com os agentes econômicos externos ou da imposição destes. Esta é a razão pela qual a aplicação do Princípio da Prudência ocorrerá concomitantemente com a do Princípio da Competência, conforme assinalado no parágrafo 2º, quando resultará, sempre, variação patrimonial quantitativa negativa, isto é, redutora do Patrimônio Líquido.

A Prudência deve ser observada quando, existindo um ativo ou um passivo já escriturado por determinados valores, segundo os Princípios do Registro pelo Valor Original e da Atualização Monetária, surge dúvida, ainda, sobre a correção deles. Havendo formas alternativas de se calcularem os novos valores, deve-se optar sempre pelo que for menor do que o inicial, no caso de ativos, e maior, no caso de componentes patrimoniais integrantes do passivo. Naturalmente, é necessário que as alternativas mencionadas configurem, pelo menos à primeira vista, hipóteses igualmente razoáveis. A provisão para créditos de liquidação duvidosos constitui exemplo da aplicação do Princípio da Prudência, pois sua constituição determina o ajuste, para menos, de valor decorrente de transações com o mundo exterior, das duplicatas ou de contas a receber. A escolha não está no reconhecimento ou não da provisão, indispensável sempre que houver risco de não-recebimento de alguma parcela, mas, sim, no cálculo do montante.

Cabe observar que o atributo da incerteza, à vista no exemplo referido no parágrafo anterior, está presente, com grande freqüência, nas situações concretas que demandam a observancia do Princípio da Prudência. Em procedimentos institucionalizados, por exemplo, em relação aos *métodos* de avaliação de estoques, o Princípio da Prudência, raramente, encontra aplicação.

No reconhecimento de exigibilidades, o Princípio da Prudência envolve sempre o elemento incerteza em algum grau, pois, havendo certeza, cabe, simplesmente, o reconhecimento delas, segundo o Princípio da Oportunidade.

Para melhor entendimento da aplicação do Princípio da Prudência, cumpre lembrar que:

– os custos ativados devem ser considerados como despesas no período em que ficar caracterizada a impossibilidade de eles contribuírem para a realização dos objetivos operacionais da Entidade;

– todos os custos relacionados à venda, inclusive aqueles de publicidade, mesmo que institucional, devem ser classificados como despesas;

– os encargos financeiros decorrentes do financiamento de ativos de longa maturação devem ser ativados no período pré-operacional, com amortização a partir do momento em que o ativo entrar em operação.

8.37. Dos limites da aplicação do princípio

A aplicação do Princípio da Prudência não deve levar a excessos, a situações classificáveis como manipulações do resultado, com a conseqüente criação de reservas ocultas.

Pelo contrário, deve constituir garantia de inexistência de valores artificiais, de interesse de determinadas pessoas, especialmente administradores e controladores, aspecto muito importante nas Entidades integrantes do mercado de capitais.

O comentário inserido no parágrafo anterior ressalta a grande importância das normas concernentes à aplicação da Prudência, com vista a impedir-se a prevalência de juízos puramente pessoais ou de outros interesses.

9. CÓDIGO DE ÉTICA DO CONTABILISTA

RESOLUÇÃO DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE Nº 803/96

O Conselho Federal de Contabilidade, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

Considerando que o Código de Ética Profissional do Contabilista aprovado em 1970 representou o alcance de uma meta que se tornou marcante no campo do exercício profissional;

Considerando que decorridos 26 (vinte e seis) anos de vigência do Código de Ética Profissional do Contabilista, a intensificação do relacionamento do profissional da Contabilidade com a sociedade e com o próprio grupo profissional exige uma atualização dos conceitos éticos na área da atividade contábil;

Considerando que nos últimos 5 (cinco) anos o Conselho Federal de Contabilidade vem colhendo sugestões dos diversos segmentos da comunidade contábil a fim de aprimorar os princípios do Código de Ética Profissional do Contabilista (CEPC);

Considerando que os integrantes da Câmara de Ética do Conselho Federal de Contabilidade após um profundo estudo de todas as sugestões remetidas ao órgão federal, apresentou uma redação final,

Resolve:

Art. 1º Fica aprovado o anexo Código de Ética Profissional do Contabilista.

Art. 2º Fica revogada a Resolução CFC nº 290/70 (DOU de 29.10.1970, seção 2, p. 2.937).

Art. 3º A presente Resolução entra em vigor na data de sua aprovação.

Brasília, 10 de outubro de 1996.

Contador José Maria Martins Mendes
Presidente

(...)

Art. 3º No desempenho de suas funções, é vedado ao contabilista:

(...)

III – auferir qualquer provento em função do exercício profissional que não decorra exclusivamente de sua prática lícita;

IV – assinar documentos ou peças contábeis elaborados por outrem, alheio à sua orientação, supervisão e fiscalização;

(...)

VIII – concorrer para a realização de ato contrário à legislação ou destinado a fraudá-la ou praticar, no exercício da profissão, ato definido como crime ou contravenção;

IX – solicitar ou receber do cliente ou empregador qualquer vantagem que saiba para aplicação ilícita;

X – prejudicar, culposa ou dolosamente, interesse confiado a sua responsabilidade profissional;

(...)

XIII – aconselhar o cliente ou o empregador contra disposições expressas em lei ou contra os Princípios Fundamentais e as Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade;

XIV – exercer atividade ou ligar o seu nome a empreendimentos com finalidades ilícitas;

(...)

XVII – iludir ou tentar iludir a boa-fé de cliente, empregador ou de terceiros, alterando ou deturpando o exato teor de documentos, bem como fornecendo falsas informações ou elaborando peças contábeis inidôneas;

(...)

XIX – intitular-se com categoria profissional que não possua, na profissão contábil;

XX – elaborar demonstrações contábeis sem observância dos Princípios Fundamentais e das Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade;

(...)

XXII – publicar ou distribuir, em seu nome, trabalho científico ou técnico do qual não tenha participado.

(...)

Art. 5º O Contador, quando perito, assistente técnico, auditor ou árbitro, deverá:

I – recusar sua indicação quando reconheça não se achar capacitado em face da especialização requerida;

II – abster-se de interpretações tendenciosas sobre a matéria que constitui objeto de perícia, mantendo absoluta independência moral e técnica na elaboração do respectivo laudo;

III – abster-se de expender argumentos ou dar a conhecer sua convicção pessoal sobre os direitos de quaisquer das partes interessadas, ou da justiça da causa em que estiver servindo, mantendo seu laudo no âmbito técnico e limitado aos quesitos propostos;

IV – considerar com imparcialidade o pensamento exposto em laudo submetido a sua apreciação;

V – mencionar obrigatoriamente fatos que conheça e repute em condições de exercer efeito sobre peças contábeis objeto de seu trabalho, respeitado o disposto no inciso II do art. 2º;

VI – abster-se de dar parecer ou emitir opinião sem estar suficientemente informado e munido de documentos;

VII – assinalar equívocos ou divergências que encontrar no que concerne à aplicação dos Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo CFC;

VIII – considerar-se impedido para emitir parecer ou elaborar laudos sobre peças contábeis observando as restrições contidas nas Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade;

Publicada no *Diário Oficial da União*, seção I, de 20.11.96, p. 24.417.

10. LEGISLAÇÃO FEDERAL

10.1. O contador no Brasil*

Legislação disciplinando o exercício da profissão contábil no Brasil

Nº de	Data ordem	Fato Jurídico	Interessado ou Beneficiário	Diploma Legal
01	30.06.31	1º Regulamento da profissão de contador	Perito-contador e contador	Decreto nº 20.158
02	08.02.32	2º Regulamento (estabelece o provisionamento dos contadores e guarda-livros práticos)	Contadores e guarda-livros	Decreto-Lei nº 21.033
03	23.08.39	Extingue o título de perito-contador	Perito-contador	Decreto-Lei nº 1.535
04	28.12.43	Extingue o Curso Propedêutico e cria o Comercial Básico e o Técnico em Contabilidade	Técnico em Contabilidade	Decreto-Lei nº 6.141
05	22.09.45	Eleva o Curso Superior o antigo *contador* e dispõe sobre os bacharéis em Ciências Contábeis, Atuariais e Econômicas	Contador antigo	Decreto-Lei nº 7.988
06	20.11.45	Beneficia os alunos das terceiras e quartas séries do Curso Comercial Básico	Técnico equiparado	Decreto-Lei nº 8.191
07	27.05.46	Define as atribuições do contador e do técnico de Contabilidade e cria o CRC	Contador e técnico	Decreto-Lei nº 9.295
08	14.01.48	Estabelece a competência para as perícias contábeis de interesse da Fazenda Nacional	Contador	Decreto nº 24.337
09	02.07.56	Manda apostilar diplomas de técnicos em Contabilidade, mediante exame de suficiência	Técnico equiparado	Lei nº 2.811
10	28.04.58	Extingue o título de guarda-livros, dando-lhe a designação de técnico em Contabilidade	Guarda-livros	Lei nº 3.384

* *Da Prova Pericial*, p. 1.419.

10.2. Decretos federais de 11.11.1930 até 15.7.1934

Chamamos a atenção do leitor, para o fato relevante que tem passado despercebido e que, infelizmente, raríssimas Faculdades de Direito no Brasil o tem abordado.

Ao instalar o Governo Provisório em 11.11.1930 (substituindo a Junta Militar que assumira o Governo Federal em face da impossibilidade fática da permanência no cargo, do ex-presidente Washington Luiz), o chefe desse Governo Provisório, Getúlio Dornelles Vargas, baixou o Decreto nº 19.398, de 11.11.1930, cuja minuta foi elaborada pelo jurisconsulto Levi Carneiro (que elaboraria em 1964, a minuta do AI nº I), onde ele próprio (Getúlio Vargas), se investe em toda a sua plenitude, dos Poderes Legislativo e Executivo nacionais.

Esse decreto é, pois, a Constituição Provisória do Brasil.

Assim, os Decretos que foram baixados no período de 11.11.1930 até 15.7.1934 (em 16.7.1934 instalar-se-ia a legalidade, com a Constituição Federal promulgada então e que vigoraria até o Estado Novo em 10.11.1937), são leis nacionais e não meros regulamentos baixados em cumprimentos de leis, como atualmente ocorre.

Os decretos desse período – qualquer que seja a matéria, são leis, com poderes de criar, modificar ou extinguir direitos. A partir de 10.11.1937, Getúlio passa a legislar por decretos-leis, também com força de leis nacionais.

A regulamentação de várias profissões é dessa época: (*v.g.* o contador, pelos Decretos nºs 20.158/31 e 21.033/32; o médico e o dentista em 1932; o leiloeiro em 1932; engenheiros e médicos veterinários em 1933, advogados em 1933 etc.).

Para maiores detalhes, consultar o *Tratado de Direito Administrativo*, de Themistocles Brandão Cavalcanti.

10.3. Conselho Federal de Educação

RESOLUÇÃO Nº 3 DE 5 DE OUTUBRO DE 1992[23]

Fixa os mínimos de conteúdo e duração do curso de graduação em Ciências Contábeis.

O Presidente do Conselho Federal de Educação, no uso da atribuição que lhe confere o artigo 27, inciso I, letra *e* do seu Regimento Interno, e tendo em vista o Parecer nº 267/92, aprovado em 5 de maio de 1992 e homologado pelo Sr. Ministro da Educação, em 11 de setembro de 1992, resolve:

Art. 1º A formação dos profissionais de Ciências Contábeis será feita em curso de graduação que conferirá o grau de Bacharel em Ciências Contábeis e cumprirá os mínimos de conteúdo e de duração fixados pela presente Resolução.

Art. 2º Os currículos plenos dos cursos de graduação em Ciências Contábeis serão elaborados pelas instituições de ensino superior, objetivando estimular a aquisição integra-

23. Publicada no *Diário Oficial da União*, seção I, de 20.10.1992, p. 14.721.

da de conhecimentos básicos, teóricos e práticos que permitam, ao graduado, o competente exercício de sua profissão, tendo em vista:

a) as atribuições específicas que lhe serão legalmente conferidas;

b) a validade, em âmbito nacional, do respectivo diploma, e que o profissional seja preparado para atuar no contexto da região em que se insere a Instituição;

c) assegurar condições para que esse profissional possa exercer suas atribuições, não somente com competência, mas, também, com plena consciência da responsabilidade ética assumida perante a sociedade em geral e, em particular, junto às legítimas organizações que a integram.

Art. 3º Para a elaboração do currículo pleno do curso de graduação em Ciências Contábeis, cada instituição deverá definir o perfil do profissional a ser por ela formado, em função das atribuições legais que lhe serão conferidas, das peculiaridades e necessidades da região em que a instituição se insere, da natureza e das características da própria instituição e dos interesses da sua clientela discente.

Parágrafo único. O perfil do profissional a que se refere o *caput* deste artigo deverá integrar o regulamento do curso aprovado pelos órgãos competentes e será dado a conhecer aos membros dos corpos docente e discente, tendo em vista assegurar a adoção de uma orientação pedagógica coletiva consentanea com os objetivos institucionais pretendidos.

Art. 4º Levando em conta o perfil a que se refere o parágrafo único do artigo 3º desta Resolução, cada instituição de ensino superior deverá elaborar o currículo pleno por disciplinas e outras atividades escolares obrigatórias e eletivas, de acordo com o que é especificado nas seguintes categorias de conhecimentos:

A) Categoria I – Conhecimentos de Formação Geral de natureza humanística e social:

a) Como obrigatórios:

– Língua Portuguesa

– Noções de Direito

– Noções de Ciências Sociais

– Ética Geral e Profissional

b) E outros, obrigatórios ou eletivos, a critério da instituição, tais como Noções de Psicologia, Filosofia da Ciência, Cultura Brasileira e outras.

B) Categoria II – Conhecimentos de Formação Profissional, compreendendo:

a) Conhecimentos obrigatórios de formação profissional básica:

– Administração Geral

– Economia

– Direito Aplicado (incluindo Legislação Societária, Comercial, Trabalhista e Tributária)

– Matemática

– Estatística

b) Conhecimentos obrigatórios de formação profissional específica:

– Contabilidade Geral

– Teoria da Contabilidade

– Análise das Demonstrações Contábeis

– Auditoria

– Perícia Contábil

– Administração Financeira e Orçamento Empresarial
– Contabilidade Pública
– Contabilidade e Análise de Custos
c) Conhecimentos eletivos, a critério da instituição, tais como:
– Contabilidade Gerencial
– Sistemas Contábeis
– Contabilidade Aplicada e outros

C) Categoria III – Conhecimentos ou Atividades de Formação Complementar, compreendendo:

a) Conhecimentos obrigatórios de formação instrumental:
– Computação

b) Atividades obrigatórias de natureza prática, a critério de cada instituição, escolhidas entre as seguintes:

– Jogos de Empresas, Laboratório Contábil, Estudo de Casos (com a simulação da realidade empresarial), Trabalho de Fim de Curso, Estágio Supervisionado realizado em condições reais de trabalho, e outras.

§ 1º Os conhecimentos obrigatórios constantes das categorias I, II e III deverão ser ministrados sob a forma de uma ou mais disciplinas, a critério de cada instituição, em atendimento a situações específicas de natureza regional ou institucional e aos interesses dos corpos docente e discente.

§ 2º De acordo com o que julgarem mais conveniente para a formação de seus alunos e para o atendimento dos interesses das respectivas regiões, as instituições de ensino superior poderão oferecer uma ou mais disciplinas de Contabilidade Aplicada, tais como:

– Atividades agrícolas e pecuárias
– Atividades de seguro
– Atividades extrativas
– Sociedades Cooperativas
– Sociedades de Previdência Privada
– Instituições de Previdência Privada
– Atividade Imobiliária
– Entidades Sindicais
– Sociedade em Cotas de Participação e outras

§ 3º Além das disciplinas obrigatórias relativas aos conhecimentos especificados em cada inciso, as instituições poderão incluir nos respectivos currículos plenos, como obrigatórios ou eletivos, outros conhecimentos de formação geral, profissional ou complementar.

§ 4º Para cada disciplina integrante do currículo pleno deverão ser estabelecidas: sua denominação oficial, ementa, carga horária e bibliografia básica.

Art. 5º O curso de graduação em Ciências Contábeis terá uma duração mínima de 2.700 horas/aula que serão integralizadas em um máximo de 7 (sete) anos e um mínimo de 4 (quatro) anos no caso de curso que seja ministrado no turno diurno e de 5 (cinco) anos no caso de curso ministrado no turno noturno.

§ 1º A distribuição total de 2.700 horas/aula, com relação às categorias de conhecimentos a que se refere o artigo 4º desta Resolução, deverá ser feita de acordo com critérios de cada instituição, dentro das seguintes faixas:

a) Conhecimentos da Categoria I: de 15 a 25%
b) Conhecimentos da Categoria II: de 55 a 75%
c) Conhecimentos da Categoria III: de 10 a 20%

§ 2º A duração mínima prevista pelo *caput* do artigo 3º não incluirá a carga horária reservada para Estudo de Problemas Brasileiros e Educação Física, objetos de legislação específica.

Artigo 6º Esta Resolução entrará em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário.

Parágrafo único. O presente currículo mínimo deverá ser adotado para todos os alunos que ingressarem no ensino superior a partir do ano letivo de 1994, podendo ser adotado para o ano letivo de 1993 pelas instituições que tenham condições de fazê-lo sem que se acarrete prejuízo aos alunos.

Manoel Gonçalves Ferreira Filho

11. JURISPRUDÊNCIA

11.1. Auditoria contábil. Exigência de diploma

Ementa: Administrativo. Categoria de Auditor, Ascenção. Exigência, para a inscrição no concurso, de diploma de curso superior de Ciências Contábeis e Atuariais. Legitimidade (Lei nº 5.645/70 e Decreto nº 75.525/75, art. 4º, 1). Apelação improvida (TFR, AMS nº 109.395-RJ, j. em 13.11.1987, DJU-I de 3.3.1988, p. 3.740).

11.2. Contador. Bacharel em ciências contábeis

Ementa: Funcionário Público. Requisitos para prova de capacitação. Embora lei estadual, para acesso a cargo público, só exija prova de capacitação, não é ilegítimo o ato da autoridade pública que determina a apresentação de diploma de nível superior exigido por lei federal para o exercício do cargo de natureza técnico-científica. Irrelevância da argüição de inconstitucionalidade do ato; ausência de violação de lei federal ou de dissídio de jurisprudência. Recurso Extraordinário não conhecido (STF, 2ª T., RE nº 79.149-MG, j. em 19.9.1975, relator Ministro Moreira Alves, RTJ 75/524-529).

Relatório. O Sr. Ministro Moreira Alves:– A controvérsia assim é exposta no despacho que, às fls., não admitiu o recurso extraordinário: "Os recorrentes, assessores de contabilidade, pretenderam elevar-se ao cargo de Inspetor de Contabilidade, mediante simples prova de capacitação, sem a necessidade de apresentação de título em ciências contábeis ou de contador, como entendem permitir-lhes o art. 9º e seu § 1º, da Lei Estadual 5.688/71 (fls.), e para isso requereram suas respectivas inscrições em concurso, sem obterem qualquer pronunciamento do recorrido.

Daí o mandado de segurança contra esse ato, omissivo, denegado pelas egrégias Camaras Civis Reunidas porque os impetrantes não *requereram expressamente* a inscrição e *lógico... não poderão obter* o *writ*, além de que aquele cargo exige de seus ocupantes um dos títulos anteriores, *que eles não possuem.*

Irresignados, interpuseram os vencidos recurso extraordinário, com suposto alicerce nas letras *a*, *c* e *d*, sob a alegação de terem requerido a inscrição para o concurso, conforme se vê de fls., e que a decisão recorrida fere os arts. 97 e 153, § 1º, da Constituição atual e dissente da proferida pelo Tribunal Federal de Recursos, que reconheceu ser vedado ao Regulamento estabelecer requisitos para o provimento de cargos públicos, além dos exigidos pela lei. (RTFR 34/124).

Assim a citada Lei estadual nº 5.688/71 não podia ser alterada pelas Resoluções nºs 8/71 e 10/71, ambas expedidas pelo Presidente do Tribunal de Contas (fls.), as quais acrescentaram a necessidade de possuir o pretendente a acesso ao cargo de Inspetor de Contabilidade o diploma de bacharel em ciências contábeis ou título equivalente e reconhecido.

A autoridade coatora somente será omissa se lhe foi requerida a prática do ato e não o praticou. Omitiu-se, pois.

Neste caso, os impetrantes, ao que nos parece, requereram a Inscrição em concurso para acesso ao cargo de Inspetor de Contabilidade, mediante prova de capacitação (fls.), sem que obtivessem qualquer decisão do recorrido, presumidamente desfavorável ante a informação de fls.

Argumentam os recorrentes que para a prova de capacitação não se inclui a exigência de ser o candidato bacharel em ciências contábeis ou contador, como pretende a autoridade coatora; baseada nas citadas Resoluções.

Sucede, porém, que a Lei Estadual nº 5.688/71. art. 9º, § 1º, dispõe que "o acesso se fará mediante prova de capacitação na forma do Regulamento", e as aludidas Resoluções, que aprovaram as modificações ao "Regulamento e Regimento Interno" do Tribunal de Contas, incluíram em seu texto os títulos acima como demonstrativos, também, da capacitação dos concorrentes (fls.). A própria lei, portanto, deixou para o "Regulamento" estabelecer quais os títulos necessários à prova de capacitação. Daí a conclusão do v. aresto no sentido de não ser "ilegal a exigência do diploma no caso em apreço..." que, de resto, não conflita com o colacionado, porque, em hipótese assemelhada, assim também julgou.

Este segundo fundamento do v. acórdão não nos parece desconvizinhar-se, senão da acertada, pelo menos da *razoável* interpretação da lei (Súmula nº 400).

Com esses fundamentos, inadmito o recurso extraordinário.

Os autos subiram a esta Corte por força de provimento de agravo.

Às fls., a Procuradoria-Geral da República, em parecer da Dra. Cecília Zarur, assim se manifestou:

1. "Assessores de Contabilidade do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais por ignorado seu pedido para concorrerem ao cargo de Inspetor de Contabilidade mediante prova de capacitação, sem apresentação do título em ciências contábeis ou de contador, impetraram mandado de segurança contra ato omissivo do senhor Juiz Presidente daquele Tribunal.

2. Do v. acórdão denegatório, fls., interpuseram recurso extraordinário pelas alíneas *a*, *c* e *d* do permissivo constitucional.

3. Alicerçam-se na Lei Estadual nº 5.681/71. art. 9º, § 1º, *verbis:*

"Art. 9º Os ocupantes de classe final das séries de classes "Auxiliares Instrutivos" e "Assessores de Contabilidade" poderão ser elevados, por acesso, respectivamente, à classe inicial das séries de classes consideradas principais, conforme o disposto no art. 8º e à classe singular de Inspetor de Contabilidade.

§ 1º O acesso se fará mediante prova de capacitação na forma do Regulamento (fls.)."

4. Por se achar o acesso pretendido condicionado, mercê da própria lei invocada à "forma de regulamento" não podem os recorrentes rebelar-se contra as Resoluções que aprovaram as modificações no "Regulamento e Regimento Interno" do Tribunal em questão e exigem, para o acesso pretendido, o diploma de bacharel em ciências contábeis ou título equivalente e reconhecido.

5. A competência para legislar sobre as condições de capacidade para o exercício das profissões técnico-científicas é, ademais, da União (art. 8º, XVII, *r*, da CF).

6. Citam-se, a propósito, os Decretos-leis nºs 9.295/46 e 1.040/69 (fls.), que oferecem importante subsídio à matéria *sub judice*.

7. Somos pelo não-conhecimento do apelo. Se conhecido, pelo improvimento do mesmo. É o relatório.

Voto. O Sr. Ministro Moreira Alves (relator):– O acórdão recorrido, embora tenha declarado, equivocadamente, que não houve requerimento dos recorrentes, não levou em consideração esse fato por considerar que "tal pretensão estaria como que subsumida na impetração que motivou a manifestação do pensamento da ilustre autoridade impetrada, quanto aos motivos que a levaram a inadmitir os impetrantes como concorrentes ao preenchimento do cargo por eles disputado". E, por isso mesmo, entrou na análise do mérito da segurança, acentuando que, se o ato do Tribunal de Contas se baseasse apenas na lei estadual, concederia a segurança, pois o único requisito por ela exigido era a prova de capacitação. Outro aspecto, porém, o levou a denegar a ordem requerida. Ei-lo:

"Contudo, outro aspecto da questão, ventilada nas informações da ilustre autoridade, está a recomendar a rejeição do *mandamus*.

É que o cargo de Inspetor de Contabilidade é daqueles que exigem, por disposição de lei federal que o disciplina, o diploma de Bacharel em Ciências Contábeis, título que os impetrantes não possuem.

Ensina Themístocles Brandão Cavalcanti que, para o exercício de muitos cargos técnicos pode exigir a lei a apresentação de diplomas científicos que estabelecem uma presunção de capacidade em favor de seus portadores, podendo as leis e regulamentos impor condições especiais de capacidade para o exercício de muitos cargos técnicos, tendência que vai se acentuando na legislação.

Assim é que, pelo Decreto nº 23.196/33, só os profissionais diplomados poderão exercer a profissão agronômica; só os diplomados em engenharia, arquitetura e agrimensura poderão exercer tais profissões (Decreto nº 23.569/33); idem para o exercício do cargo de químico (Regulamento do Decreto nº 57/35), e o mesmo tem sido exigido para os lugares de contadores, veterinários, e outros que seria longo enumerar" (*Tratado de Direito Administrativo*, v. IV, p. 136).

Nada tem, pois, de ilegal a exigência do diploma no caso em apreço, desmerecendo, por isso, acolhimento o pedido.

Com efeito, o recorrido, nas informações prestadas, havia esclarecido, às fls.:

"Em estrita decorrência da incumbência legal preceituada na mencionada Lei nº 5.688 e, ainda, como disposto na "Lei Organica do Tribunal de Contas do Estado", Lei nº 5.511, de 30.10.1970, em seu art. 3º, § 2º, o Tribunal de Contas estabeleceu em seu Regulamento e Regimento Interno as atribuições próprias do cargo de Inspetor de Contabilidade, atribui-

ções essas para desempenho exclusivo *por portador de título de Contador*. conforme redação dada pela Resolução nº 8/71, de 20.8.1971, art. 2º, I, II, letras *a* a *i*, dispondo, ademais, em seu art. 3º: "Para ingresso no cargo de Inspetor de Contabilidade *o candidato deverá ser portador de diploma de Bacharel em Ciências Contábeis ou Contador."*

Na Resolução nº 10/71, de 27.8.1971, § 3º, o Tribunal de Contas ratificou para os casos de acesso as exigências determinadas para o Ingresso no cargo de Inspetor de Contabilidade.

Exige-se, desta forma, como não poderia deixar de ser, o diploma de Bacharel em Ciências ou de Contador, para qualquer dos casos de Ingresso no cargo, quer se trate de nomeação por concurso, quer seja caso de transferência, quer, finalmente, se verifique o acesso de funcionários de outras categorias.

As leis supramencionadas, o Regulamento e o Regimento Interno do Tribunal de Contas, nada mais fazem do que obedecer ao imperativo constitucional em vigor, que atribui exclusiva competência à União para legislar sobre exercício profissional técnico-científico.

"Constituição Federal. Emenda nº 1".

(...)

Art. 8º Compete à União:

(...)

XVII – legislar sobre:

(...)

r) Condições de capacidade para o exercício das profissões liberais e técnico-científicas.

As normas pertinentes ao exercício das atividades técnicas dos profissionais de contabilidade estão contidas na *Legislação Federal específica* e nas Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade, a quem a lei federal incumbiu de dirimir as dúvidas surgidas sobre as atividades profissionais dos contabilistas discriminando as atribuições dos Técnicos em Contabilidade (contabilistas de grau médio) e aquelas privativas dos Contadores (contabilistas de grau superior ou os equiparados por lei).

O Decreto-lei nº 9.295, de 21.10.1946, no seu Capítulo IV, "Das atribuições profissionais", arts. 25 e 26, relaciona as atribuições de cada categoria de contabilistas:

"Art. 25. São considerados trabalhos técnicos de contabilidade:

a) organização e execução de serviços de contabilidade em geral;

b) escrituração dos livros de contabilidade obrigatórios, bem como de todos os necessários no conjunto da organização contábil e levantamento dos respectivos balanços e demonstrações;

c) perícias judiciais ou extrajudiciais, revisão de balanços e de contas em geral, verificação de haveres, revisão permanente ou periódica de escritas, regulações judiciais ou extrajudiciais de avarias grossas ou comuns, assistência aos Conselhos Fiscais das sociedades anônimas e quaisquer outras atribuições de natureza técnica, conferidas por lei aos profissionais de contabilidade.

Art. 26. Salvo direitos adquiridos *ex vi* do disposto no art. 2º do Decreto nº 21.033, de 8.2.1932, as atribuições definidas na alínea *c* do artigo anterior *são privativas dos contadores diplomados*."

Mais recentemente, o Decreto-lei nº 1.040, de 21.10.1969, incumbiu ao Conselho Federal de Contabilidade elaborar e aprovar o Código de Ética Profissional dos contabilis-

tas, designando-o, ainda, como Tribunal Superior de Ética Profissional (art. 10 e parágrafo único). O Código de Ética foi aprovado pela Resolução nº 290/70, de 4.9.1970, do Conselho Federal de Contabilidade e nele enfatizam-se as limitações existentes para o técnico de grau médio e as atribuições privativas dos Contadores.

Sempre em decorrência das atribuições que a legislação lhe conferiu. o Conselho Federal de Contabilidade. na Resolução nº 107, de 13.12.1958, em pleno vigor, define as atribuições privativas dos Contadores:

11.3. Atribuições e competência dos contadores

"Capítulo V

Art. 6º *São atribuições privativas de contadores diplomados (inclusive dos bacharéis* em Ciências Contábeis e, como tais, inscritos como *Contadores*), e dos Contadores amparados pelas disposições do art. 2º do Decreto-lei nº 21.033, de 8.2.1932, além das referidas no parágrafo único do art. 5º:

1. exame de escrita, em qualquer campo da atividade profissional, inclusive perícias extrajudiciais e tidas como inspeções normais em qualquer tipo de contabilidade, mesmo quando forem efetuadas por órgãos da *Administração Pública*;

2. peritagens simples;

3. exames de escrita em autarquias e entidades paraestatais e extrajudiciais;

4. exames extrajudiciais de qualquer natureza, quando se destinarem à apuração de haveres e de qualquer situação da entidade atingida;

(...)

10. auditoria pública do Estado, nela compreendida a feita para ou nos Tribunais de Contas, Federal, Estaduais e Municipais;

(...)

A denominação do cargo de Inspetor de Contabilidade indica-lhe a sua categoria de cargo técnico, com as incumbências privativas dos Contadores. Inspetor de Contabilidade é o que exerce a função de inspecionar contabilidade do Estado ou dos Municípios, realizando verificações, exames e auditoria contábil nos órgãos dessas Pessoas Jurídicas de Direito Público interno. Os Inspetores de Contabilidade do Tribunal de Contas do Estado tanto examinarão e inspecionarão os órgãos da administração pública centralizada como os da descentralizada.

Embora funcionários exemplares e de reconhecida capacidade, aos dois impetrantes, como a todos os demais candidatos ao cargo de Inspetor de Contabilidade, o Tribunal de Contas, em obediência aos dispositivos legais vigentes, determina a apresentação do comprovante da habilitação legal para ocupar o cargo e desempenhar-lhe as funções. Determinou-se, assim, em todos os casos a apresentação do diploma registrado e a Carteira expedida pelo Conselho Regional de Contabilidade.

O Tribunal de Contas não criou inovações nem determinou exigências não previstas em lei, como os impetrantes alegam (§ 17 da Petição). A exigência de diploma de titulo de Contador decorre da própria função de inspetor de Contabilidade, pois apenas aos Contadores registrados como tais permite a lei inspecionar a contabilidade do Estado ou dos municípios, ou, ainda, de seus órgãos e entidades descentralizadas."

A exigência, por conseguinte, embora não encontre amparo na Lei Estadual nº 5.688/71 – como salientou o acórdão recorrido –, decorre da observancia da legislação federal, competente para estabelecer as condições de capacidade para o exercício, não só das profissões liberais, mas também das profissões técnico-científicas (art. 8º, XVII, *r*). E esses requisitos são exigidos, obviamente, ainda que se trate de cargo público.

Não sendo, pois, relevante a argüição da inconstitucionalidade do ato, nem havendo violação de lei federal ou dissídio de jurisprudência nesse particular, não conheço do recurso.

11.4. Contador. Competência privativa

Ementa: Economista. Perícia que envolvia conhecimento de que deve dispor, em matéria não privativa de contador. Exame aprofundado vedado pela Súmula nº 279. Negativa de vigência incomprovada e dissídio indemonstrado, em face da inidentidade ou dissemelhança das hipóteses. Recurso extraordinário não conhecido.

Relatório. O Sr. Ministro Oscar Corrêa:– A espécie foi sumariada no r. despacho do Exmo. Des. Vice-Presidente (fls.): "Anis Chapchap e outros propuseram ação ordinária contra Retam Diesel S.A. Engenharia, Indústria e Comércio, para o fim específico de serem declaradas nulas diversas deliberações dessa empresa, tomadas em assembléia geral extraordinária, em que foi aprovado aumento do capital social, de Cr$ 3.450.000,00, para Cr$ 6.450.000,00. A pretendida anulação tem por fundamento a alegação de que referido aumento é desnecessário e configura simples simulação dos acionistas majoritários, que o aprovaram.

Após processo regular, o MM. Juiz nomeou perito e este ofereceu seu trabalho, respondendo, inclusive, aos quesitos apresentados pelas partes.

A seguir, os autores pediram a substituição desse perito, por não ser contador, mas economista, não sendo atendidos pelo MM. Juiz, por simples despacho de indeferimento. Então, interpuseram agravo de instrumento contra esse despacho, reputando-o nulo, por não fundamentado, e aduzindo que ele feria dispositivos aplicáveis à habilitação profissional para a realização de perícias contábeis.

A colenda Sexta Câmara Civil negou provimento a esse agravo, consignando o seguinte: "O MM. Juiz manteve o despacho agravado, sustentando que a profissão de economista envolve conhecimentos técnicos de contabilidade. A impugnação ao aumento de capital se baseia na sua desnecessidade, como se colhe dos próprios argumentos oferecidos pelos agravantes; a perícia tinha como objetivo único verificar a necessidade ou desnecessidade de aumento de capital. Não visava pesquisar nulidades ou irregularidades da escrita da agravada, mas apenas apurar se mencionado aumento de capital era ou não necessário às atividades da empresa. Semelhante tarefa se contém nos limites traçados pelo regulamento aprovado pelo Decreto federal nº 31.794, de 17.11.1952, art. 3º" (acórdão de fls.).

No julgamento dos embargos de declaração opostos pelos mesmos agravantes (fls.), a Colenda Camara aduziu que aquele seu acórdão não continha omissões e contradições e que a decisão agravada foi mantida pelo MM. Juiz, em sua sustentação, dando as razões do indeferimento, inclusive a de que a profissão de economista envolve conhecimentos técnicos de contabilidade (fls.).

Ainda inconformados, esses litigantes manifestaram o recurso extraordinário de fls., com fundamento nas letras *a* e *d* do permissivo constitucional, alegando que ambos os

acórdãos negaram vigência ao art. 165 do Código de Processo Civil, por confirmarem o despacho agravado, que se apresenta sem a indispensável fundamentação, e aos artigos 25, *c*, e 26 do Decreto-lei federal nº 9.295, de 27.5.1946, bem como ao art. 6º, item 14, da Resolução nº 107, de 1958, do Conselho Federal de Contabilidade, além de terem divergido de julgado do Egrégio Primeiro Tribunal de Alçada Civil do Estado e de julgado do Egrégio Tribunal Federal de Recursos, que citam e em parte transcrevem".

2. O recurso foi indeferido, mas o Exmo. Ministro Thompson Flores proveu o Ag. nº 81.728, subindo os autos à Corte.

É o relatório.

Voto. O Sr. Ministro Oscar Corrêa (relator):– O recurso extraordinário (fls.) tem os seguintes fundamentos expressos:

a) ofensa aos arts. 25, *c*, e 26 do Decreto-lei nº 9.295, de 27.5.1946 (fls.) e Resolução nº 107, de 13.12.1958, do Conselho Federal de Contabilidade, art. 6º, item 14;

b) dissídio com o acórdão no Ag. nº 245.372 da C. 6ª Camara do 1º Tribunal de Alçada Civil de São Paulo (fls.).

Cabe analisar os dois fundamentos em face das circunstâncias do caso, tal como fixadas-quanto a isto soberanamente, no v. acórdão recorrido.

2. A esse respeito, vale transcrever os fundamentos desse aresto (fls.):

"O objetivo deste agravo é destituir o perito nomeado – Ottoniel Antunes – com o desentranhamento do laudo pericial que ofereceu nos autos da ação ordinária que os agravantes movem à agravada, onde pretendem declarar a nulidade de diversas deliberações e atos societários, designadamente da deliberação de uma Assembléia Geral Extraordinária, realizada em 19.1.1977, que aprovou o aumento do capital social, mediante subscrição em dinheiro, de Cr$ 3.450.000,00 para Cr$ 6.450.000,00.

O fundamento do pedido reside no fato de terem os autores sabido, tardiamente, que o perito nomeado é economista, não tendo, por isso, habilitação legal para exercer funções de perito contábil.

O MM. Juiz manteve o r. despacho agravado, sustentando que a profissão de economista envolve conhecimentos técnicos de contabilidade.

A impugnação de aumento de capital se baseia na sua desnecessidade, como se colhe dos próprios argumentos oferecidos pelos agravantes, a perícia tinha como objetivo único verificar a necessidade ou desnecessidade de aumento de capital. Não visava pesquisar nulidades ou irregularidades da escrita da agravada, mas apenas apurar se mencionado aumento de capital era ou não necessário às atividades da empresa.

Semelhante tarefa se contém nos limites traçados pelo regulamento aprovado pelo Decreto Federal nº 31.794, de 17.11.1952, art. 3º".

3. Delimitada a questão nesses lindes, não cabe a esta instancia reexaminar a matéria, para o que se exigiria rever os fatos da causa, se – analisando-os, o que escapa à instancia extraordinária (Súmula nº 279), como, aliás, decidiu – e o comprovou a Recorrida o Exmo. Ministro Xavier de Albuquerque no Ag. nº 79.660 (fls.).

4. Quanto ao dissídio jurisprudencial, não há como tentar equiparar as hipóteses em exame, se a do v. acórdão paradigma se refere a *perícia contábil*, por quem não era contador, e o v. acórdão recorrido sustenta, precisamente, que – como explicitou em os embargos de declaração – "o caso não era de perícia contábil, pois o que se pretende na ação principal é

apurar se o aumento de capital da empresa agravada era ou não necessário, tarefa que se contém na profissão de economista (que além do mais tem conhecimentos de contabilidade), sendo desnecessária, no caso, perícia contábil" (acórdão nos embargos de declaração – fls.).

5. Posta a questão nestes termos, procede a argumentação do v. acórdão e a interpretação que deu aos textos legais invocados, cuja vigência não desautorou.

Convém, contudo, examinar os termos estritamente jurídicos da controvérsia, para, ainda mais, firmar nossa convicção.

Os arts. 25 a 26 do Decreto-lei nº 9.295, de 21.10.1946, rezam:

"Art. 25. São considerados trabalhos técnicos de contabilidade:

a) organização e execução de serviços de contabilidade em geral;

b) escrituração dos livros de contabilidade obrigatórios, bem como de todos os necessários no conjunto da organização contábil e levantamento dos respectivos balanços e demonstrações;

c) perícias judiciais ou extrajudiciais, revisão de balanços e de contas em geral, verificação de haveres, revisão permanente ou periódica de escritas, regulações judiciais ou extrajudiciais de avarias grossas ou comuns, assistência aos Conselhos Fiscais das sociedades anônimas e quaisquer outras atribuições de natureza técnica, conferidas por lei aos profissionais de contabilidade.

Art. 26. Salvo direitos adquiridos *ex vi* do disposto no art. 2º do Decreto nº 21.033, de 8.2.1932, as atribuições definidas na alínea *c* do artigo anterior são privativas dos contadores diplomados".

E a Resolução nº 107, de 13.12.1958, no art. 6º, estabelece:

"Art. 6º São atribuiçoes privativas de contadores diplomados (inclusive dos *Bacharéis em Ciências Contábeis* e, como tais, inscritos como *Contadores*), e dos Contadores amparados pelas disposições do art. 2º do Decreto-lei nº 21.033, de 8.2.1932, além das referidas no parágrafo único do art. 5º:

1. exame de escrita, em qualquer campo da atividade profissional, inclusive perícias extrajudiciais e tidas como inspeções normais em qualquer tipo de contabilidade, mesmo quando forem efetuadas por órgãos de *Administração Pública*;

2. peritagens simples;

3. exames de escrita em autarquias e entidades paraestatais e extrajudiciais;

4. exames extrajudiciais de qualquer natureza, quando se destinarem à apuração de haveres e de qualquer situação da entidade atingida".

6. Dessa explicitação, verifica-se que a competência privativa dos contadores diplomados diz respeito, sobretudo, ao exame da regularidade das contas da empresa, envolvendo o exame da escrituração, em geral, revisão da escrita, verificação da exatidão dos lançamentos e resultados, prendendo-se, muito especialmente, à exatidão formal dos dados escriturados em relação aos documentos que lhe serviram de base ao ingresso oficial nas contas.

Não cumpre ao contador, em tese, e como atividade específica, o estudo da situação econômica ou econômico-financeira da empresa, tarefa mais ampla, que desborda do campo mais formal e instrumentalizado em documentos a serem conferidos e recebidos como base do levantamento dos resultados da atividade da firma.

O exame mais amplo, referente à conveniência, ou não, de medidas econômicas ou financeiras que, como na hipótese, importem novos aportes de capital, necessidade de seu

aumento, forma viável e econômica de fazê-lo-ou outra opção mais conveniente – escapam-lhe ao exame e parecer. E ficam ao estudo e decisão do economista, que, por obrigação, tem visão mais ampla do espectro social que cerca as atividades que a empresa desenvolve, e que dizem respeito a aspectos endógenos e exógenos, micro e macroeconômicos, obrigando a opções que escapam à simples formulação das contas instrumentadas pelos comprovantes de deve e haver (para simplificar a caracterização).

7. Nesse sentido, aliás, a legislação vigente, como se demonstra nos autos, e de que o art. 3º do Decreto nº 31.794, de 17.11.1952, que regulamentou a profissão de economista é exemplo:

"Art. 3º* A atividade profissional privativa do economista exercita-se, liberalmente ou não por estudos, pesquisas, análises, relatórios, pareceres, perícias, arbitragens, laudos, esquemas ou certificados sobre os assuntos compreendidos no seu campo profissional, inclusive por meio de planejamento, implantação, orientação, supervisão ou assistência dos trabalhos relativos às atividades econômicas ou financeiras, em empreendimentos públicos privados ou mistos, ou por quaisquer outros meios que objetivem, técnica ou cientificamente, o aumento ou a conservação do rendimento econômico."

8. Em princípio, a matéria objeto da perícia, como assinala o v. acórdão, cabia na competência do economista, pela abrangência de que se revestia: necessidade, ou não, de aumento do capital da empresa. É que está no seu âmbito de exame ponderar as condições da firma e de sua atuação no mercado. E, para isso, além dos dados técnicos de que dispõe o contador – e de que está, em menor escala, embora, também armado, com os estudos, obrigatórios por lei, de matemática, contabilidade, matemática financeira, etc. – serve-se de conhecimentos outros essenciais, para o exame da conjuntura geral e da situação da empresa, com os estudos especializados de macroeconomia e microeconomia, mercadologia, comércio internacional e cambio, etc.

Não há, desta forma, como considerar violados os dispositivos indicados, nem se configura – pela inidentidade e dissemelhança das hipóteses – o dissenso jurisprudencial.

Pelo que não conheço do recurso (...) (STF, 1ª T., RE nº 94.525-SP, j. em 22.3.1983, relator Ministro Oscar Corrêa, v. u., RTJ 105/1.115-1.119).

11.5. Recurso Especial nº 5.302-SP

Ementa: Perícia contábil. Arts. 145, § 1º, do CPC e 26 do Decreto-lei nº 9.295/46. A perícia contábil deverá ser feita por profissional de nível superior, qualidade que não tem o técnico em contabilidade. Igualmente não está legalmente habilitado para essa tarefa o Administrador.

Relatório. O Exmo. Sr. Ministro Eduardo Ribeiro:– Banerj – Banco de Investimentos S.A. ajuizou execução contra H.T. Menezes e Cia. Ltda. e outros. Quando da apresentação

* A regulamentação da profissão de Economista no Brasil (antigo Técnico em Economia e Finanças), foi feita pela Lei Federal nº 1.411, de 13 de agosto de 1951, onde não existem nenhuma das "atribuições" criadas pelo Regulamento da Lei...

do laudo pericial, em que se apurava o *quantum*" devido, os executados agravaram de instrumento, argumentando que o mesmo fora elaborado por pessoa inabilitada e exagerados os salários atribuídos ao perito.

Não conhecido o recurso, no que tange ao arbitramento dos salários, foi desprovido no referente à impugnação ao laudo.

Apresentaram os agravantes, ora recorrentes, recurso especial, com base no art. 105, III, *a* e *c* da Constituição Federal. Alegaram contrariedade ao dispositivo constitucional – art. 5º, XXXVI; violado ainda o art. 145, §§ 1º e 2º, do CPC, que dispõe sobre a escolha e qualificação do perito. Afirmaram dissídio.

Inadmitido o recurso, agravaram de instrumento, tendo sido determinado subissem os autor a autos a esta Corte. É o relatório.

Voto. O Exmo. Sr. Ministro Eduardo Ribeiro (relator):– Está a questão em saber se a perícia foi realizada por pessoa legalmente habilitada, tendo em vista o disposto no art. 145, § 1º, do Código de Processo Civil. Aí se estabelece devam os peritos ser escolhidos entre profissionais de nível universitário, inscritos no órgão de classe competente. Obviamente, e resulta, aliás, do disposto no § 2º do mesmo artigo, não será qualquer profissional, com formação superior, que poderá oficiar, mas o da área de especialização pertinente.

Trata-se, no caso em exame, de perícia, tendente a verificar a correção de lançamentos, para apurar a existência de saldo. O acórdão entendeu que não houve propriamente perícia contábil, e que o trabalho do perito "se resumiu em respostas aos quesitos formulados pelas partes, tendo por base extratos de movimentação bancária, apontando quais os valores pagos e qual o saldo devedor em aberto; não houve a perícia contábil que o agravante quer atribuir ao trabalho realizado."

Difícil de aceitar-se, *data venia,* a distinção acolhida pelo julgado. Parece-me claro que se trata exatamente de perícia contábil. E o técnico em contabilidade, não tendo nível superior, não a poderia efetuar, conclusão que se reforça com a leitura do disposto no art. 26 do Decreto-lei nº 9.295/46, que reserva aos contadores diplomados a realização de perícias Judiciais.

Certo que o experto tem o título de administrador, estando inscrito no Conselho Regional de Administração. Entretanto, não se incluem, na atividade profissional desse, as perícias da natureza de que se cogita nos autos. Nem outra coisa se haverá de concluir da consulta do art. 3º do Decreto nº 61.934/67.

Salientou o MM. Juiz que não houve oportuna impugnação, por parte da agravante, que só a apresentou após oferecido o laudo desfavorável. Incidiria o disposto no art. 245 do Código de Processo Civil. Assim não entendo. Aplica-se o contido no parágrafo único do mesmo artigo.

Colocou-se, por fim, em relevo, que de há muito vem o perito prestando relevantes serviços à Justiça, gozando de grande confiança por parte do magistrado que o nomeou. Infelizmente, entretanto, não se pode afastar a necessidade da habilitação legal para a tarefa. E esta ele não a tem.

Conheço do recurso, pela letra *a*, e dou-lhe provimento, já que contrariado o disposto no art. 145, § 1º, do CPC, anulando-se a perícia feita (STJ, 3ª T., REsp nº 5.302-SP, j. em 19.12.1990, relator Ministro Eduardo Ribeiro).

11.6. Recurso Especial nº 49.650-0-SP

Ementa. Perícia contábil. Cabe a profissional de nível universitário, devidamente inscrito no órgão de classe. Arts. 145, § 1º, do CPC e 26 do Decreto-lei nº 9.295/46. Precedente da 3ª Turma do STJ: REsp-5.302. Recurso especial conhecido e provido.

Relatório. O Exmo. Sr. Ministro Nilson Naves:– Trata-se de agravo de instrumento, tirado dos autos da ação anulatória de título cambial intentada pelo recorrente contra o recorrido, onde o Primeiro Tribunal de Alçada Civil de São Paulo proferiu este acórdão:

"Agravo tirado contra r. decisão reproduzida a fls., que manteve o perito nomeado em autos de ação anulatória de título cambial.

Sustenta o autor, ora agravante, que o profissional nomeado não está devidamente habilitado para prestar serviços na qualidade de perito contábil, uma vez que não é contador, mas sim administrador de empresas, razão pela qual postula seja decretada a nulidade do laudo e a substituição por *expert* na matéria.

Formado o instrumento e processado o recurso, manteve o MM. Juiz a decisão recorrida. É o relatório.

Não colhe a preliminar de não conhecimento do recurso argüida na contraminuta do agravado. Ainda que se verificasse a alegada precisão no tocante à questão debatida, a solução seria o improvimento do agravo. Depois, não houve a alegada preclusão, pois aqui não é caso de impedimento ou suspeição do perito, mas sua pretendida substituição por carecer de conhecimento técnico ou científico.

O reclamo recursal, contudo, não merece vingar.

A circunstância de o profissional nomeado não ser contador e, por conseguinte, não estar registrado no Conselho Regional de Contabilidade não o torna inabilitado a funcionar em juízo na qualidade de perito em ações dessa natureza, pois, como se observa das informações que prestou nos autos (cópia a fls.) é administrador de empresas formado e pós-graduado pela Fundação Getúlio Vargas, com curso de especialização em administração financeira pela Universidade Católica, tendo aplicado no laudo impugnado conceitos e técnicas da matemática financeira na solução de problemas atuariais.

Se o perito não tem conhecimento técnico necessário à elaboração do laudo, isso só poderá ser aferido quando da apreciação do trabalho apresentado no momento processual oportuno.

Quando do julgamento de eventual apelação, a Turma Julgadora, se entender necessário, poderá determinar a realização de nova perícia.

Do exposto, negaram provimento ao recurso, por votação unanime."

Rejeitados os embargos de declaração, o recurso especial tem por ofendidos os arts. 145, I, do Código Civil e 25, 26 e 28 do Decreto-lei nº 9.295/46. Pede o recorrente: "Por essas razões, e sem adentrar o mérito do trabalho, o v. acórdão, *data venia,* deve ser reformado, para que o ato de nomeação de pessoa legalmente inabilitada, seja, à vista da lei, declarado nulo". Subiram os autos principais porque assim o determinei, provendo o agravo apensado. É o relatório.

Voto. O Exmo. Sr. Ministro Nilson Naves (relator):–É impertinente a invocação do art. 145, I, do Código Civil. Exata, neste passo, a impugnação do recorrido: "Ou seja, a incapacidade a que alude o Código Civil não se adapta à incapacidade (profissional) susci-

tada pelo recorrente, restando, pois, prejudicada, a alegada negativa de vigência ao retrocitado art. 145, inciso I, fls.

Quanto ao Decreto-lei nº 9.295, note o que observou Theotonio Negrão, em anotação escrita para o art. 145 do CPC:

"Art. 145: 5b. Decreto-lei nº 9.295, de 27.5.1946 – Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do contador e do guarda-livros, e dá outras providências (RT 162/854, Lex 1946/380): 'Art. 26. Salvo direitos adquiridos *ex vi* do disposto no Decreto nº 21.033, de 8 de fevereiro de 1932, as atribuições definidas na alínea *c* do artigo anterior são privativas dos contadores diplomados'.

O art. 25:c. faz expressa referência a *perícias judiciais ou extrajudiciais*.

De onde: 'A perícia contábil deverá ser feita por profissional de nível superior, qualidade que não tem o técnico em contabilidade. Igualmente não está legalmente habilitado para essa tarefa o Administrador' (STJ, 3ª T., REsp 5.302-SP, relator Ministro Eduardo Ribeiro, j. 19.12.90, deram provimento, v.u., DJU de 25.2.1991, p. 1.468,).

No mesmo sentido, considerando inabilitado para a perícia contábil o técnico em contabilidade: TFR, 5ª T., Ag nº 53.660-SP, relator Ministro Geraldo Sobral, j. 27.2.1989, deram provimento, v.u., DJU 15.5.1989, p. 7.935" (25ª edição, pp. 161/2).

Mas o recorrente não invocou o art. 145 do CPC e nem o seu § 1º (acrescentado pela Lei nº 7.270/84), que dispõe "Os peritos serão escolhidos entre profissionais de nível universitário, devidamente inscritos no órgão de classe competente, respeitado o disposto no Capítul. VI, seção VII, deste Código". Aqui nestes autos trata-se de perito de nível universitário. Parece-me, no entanto, que o Decreto-lei nº 9.295 serve à pretensão do recorrente, na medida em que o perito escolhido pelo juiz não é contador e não estaria, conseqüentemente, registrado no respectivo órgão de classe. É de ver que a ementa escrita para o REsp-5.302 fez também referência ao já citado art. 26.

Conheço do recurso especial e lhe dou provimento.

12. FISCAL NÃO-CONTADOR. Auditoria e perícia contábil-fiscal. Auto de infração lavrado. Notificação Fiscal. Exercício ilegal de profissão. Jurisprudência do STF e STJ

Vigorando no Brasil o princípio constitucional da legalidade (art. 5º, II), segue-se que esse *time* composto por auditores fiscais da Receita Federal, no âmbito federal, ou por agentes fiscais de rendas, auditores tributários, auditores fiscais da Previdência Social, inspetores fiscais, dos Estados, Distrito Federal, INSS, municípios, deve possuir, individualmente, a habilitação técnico-legal, para o exercício de suas funções ou tarefas permanentes, todas dependentes de auditoria contábil ou perícia contábil; e, como tais tarefas profissionais só podem ser executadas, legal e validamente, pelos contadores legalmente habilitados, na forma da Lei federal nº 9.295/46, arts. 25, alínea *c*, e 26; Lei federal nº 6.385/76, art. 26 e parágrafos; Lei federal nº 6.404/76, art. 163, § 5º; STF, RTJ 75/524-529 e RTJ 105/1.118, segue-se, ainda, que o agente da fiscalização inabilitado no Conselho Regional de Contabilidade na categoria de contador, não poderá lavrar autos de infração, notificações fiscais ou de lançamentos de tributos ou contribuições, que tiverem por base trabalhos de auditoria contábil ou perícia contábil.

Estas premissas verdadeiras e exatas podem ser resumidas e explicadas a partir dos seguintes fundamentos lógicos e racionais:

1º) Se as tarefas dos cargos aludidos (fiscais de tributos e contribuições), exigem, permanentemente, que o titular exerça tarefas profissionais, privativas da auditoria contábil ou da perícia contábil, obviamente que esse titular, no cargo de fiscal, deve ser contador legalmente habilitado no órgão fiscalizador da profissão, regulamentada pelas leis federais citadas, sob o amparo dos arts. 5º, XIII e 22, XVI, da Constituição Federal.

2º) O fato de o elemento ter sido aprovado em concurso, sem possuir a habilitação legal necessária ao desempenho de funções e tarefas que exigem, permanentemente, e são essenciais à fiscalização (auditoria e perícia contábil), não convalida, nem o habilita ao exercício ilegal da profissão de contador, porque:

a) estará infringindo o art. 47 da Lei das Contravenções Penais em vigor (STF, RTJ 99/77; TFR, AC nº 3.522-SP, 3ª T., DJU-I de 27.10.1979, p. 5.013; AC nº 5.032-BA, 1ª T., DJU-I de 3.6.1982, p. 5.394, acórdãos estes em vigor, conforme decisão do STF na RTJ 141/665);

b) a incompetência legal do fiscal constitui, simultaneamente, o delito de abuso de poder (abuso de autoridade), a que se refere a parte final da alínea *h* do art. 4º da Lei federal nº 4.898/65, que é crime sujeito à ação penal pública incondicionada, na forma da Lei federal nº 5.249/67, a cargo do Ministério Público e o exercício ilegal de profissão regulamentada por lei federal;

c) a admissão do agente incompetente legalmente, no serviço público, mesmo mediante concurso, é nula de pleno direito, como estabelece expressamente o art. 4º, inciso I, da Lei federal nº 4.717/65, recepcionada pela Constiuição, art. 5º, LXXIII;

3º) A Lei federal nº 5.987/73 é um diploma imoral e inconstitucional e nulo, por afrontar direta e frontalmente os arts. 5º, XIII e 22, XVI, da Constituição, já que permite que qualquer pessoa sem a habilitação legal necessária ao exercício das tarefas privativas da profissão de contador (auditoria ou perícia contábil), mas que seja portadora de diploma de outras profissões que legalmente não podem exercer a profissão de contador (economista, bacharel em artes cênicas, músico, terapeuta ocupacional, fisioterapeuta, museólogo etc.), possam habilitar-se ao cargo público de fiscal, auditor fiscal da Receita Federal;

4º) Os atos praticados pelo agente de fiscalização com base em trabalhos de auditoria ou perícia contábil, serão nulos e inconvalidáveis, quando o elemento não tiver a habilitação legal para executar esses trabalhos privativos dos contadores (STF, RTJ 85/143, Hely Lopes Meirelles, ob. cit., p. 150, nota 12). Isso se aplica aos auditores fiscais da Previdência Social.

Portanto, a Fazenda Pública, ao elaborar as normas do concurso para os cargos de agentes da fiscalização deve, antes, exigir que o candidato seja contador habilitado, sob pena de ver contestados na justiça os autos de infração e as notificações lavrados por leigos ou inabilitados, além do inevitável processo-crime a que esses fiscais não-contadores serão submetidos (item 2º, *a* e *b*).

Não é demais lembrar que um fiscal não-contador vai criar problemas graves e causar danos de monta em empresas, exigindo tributos sem a ocorrência do fato gerador, com base de cálculo errada, com alíquota errada, incidindo na sanção do art. 20 da Lei nº 8.137/90. Enfim: autuando a esmo, empiricamente.

Fiscalizar a fraude é preciso, mas, com fiscais habilitados frente à lei federal, sob pena de se criar, no Brasil, um exército de charlatões;

5º) Se vem a ser lavrado auto de infração exigindo tributo, e o lançamento tem por base trabalhos técnicos de auditoria ou de perícia contábil-fiscal, e o seu autuante não é habilitado, segue-se que o lançamento é nulo, pela incapacidade do agente, não gerando direitos para o fisco, nem servindo de base para eventual denúncia, que se estribará em ato nulo e inconvalidável;

6º) Não basta que o agente do fisco tenha sido submetido a concurso público de provas e aprovado, já que sua admissão no serviço público, para um cargo ou função que exige permanentemente o exercício de uma profissão já regulamentada por lei federal (CF, arts. 5º, XIII, 22, XVI), tem como pressuposto inafastável e inarredável que o mesmo candidato esteja legalmente habilitado para o exercício da profissão, quer no serviço público, quer na atividade privada, posto que a Constituição Federal não faz distinção, nem libera o serviço público dessa condição. Aliás, a ignorancia crassa da administração pública, do preceito de ordem pública cogente, que se subsume da lei nacional, com força de lei complementar nacional (CF, art. 24, § 1º), de nº 4.717/65, em seu art. 4º, inciso I, considera nula de pleno direito a admissão do concursado, quando lhe faltar a condição básica para o exercício de seu cargo ou função;

7º) O argumento de *lana caprina* de que, tendo sido aprovado em concurso público, isto já lhe dá condição legal, além de falso, só pode ser aceito por um cérebro doentio, que ignora e desconhece a lei federal e a própria Constituição.

Se essa heresia jurídica, ou essa premissa teratológica fosse verdadeira, qualquer recém-formado em engenharia ou medicina faria concurso público, sem estar registrado no respectivo conselho (CREA ou CRM) e, se admitido, iria exercer o cargo ou função de engenheiro ou médico, apenas e tão-somente porque passou no concurso;

8º) Constatando o defensor do acusado que os autores do lançamento tributário não são contadores legalmente habilitados, e que seus serviços tiveram por base a execução de trabalhos técnicos de auditoria ou perícia contábil, deve requerer certidão no Conselho Regional de Contabilidade do Estado e, positivada a incapacidade dos agentes do fisco, já na defesa prévia (e depois nas alegações finais), será argüida a inépcia da denúncia por se escudar em ato nulo, inconvalidável, independente das providências criminais contra o autor do lançamento de tributo ou de contribuições previdenciárias (representação criminal por exercício ilegal de profissão – LCP, art. 47) e abuso de poder, pela incompetência legal do agente (parte final da alínea *h* do art. 4º da Lei Federal nº 4.898/65). O *denunciante* do Ministério Público será, no caso, co-autor do abuso de autoridade;

9º) A não consideração da nulidade pelo juiz criminal, com a condenação do acusado pela denúncia inepta, deverá ser objeto de argüição fundamentada na apelação criminal, em preliminar, enfocando que, no caso, a sentença está viciada pela denúncia, ficando sem fundamentação que lhe dê suporte. O juiz *incidirá* no abuso de autoridade;

10º) O Superior Tribunal de Justiça, em duas oportunidades, decidiu que perícia contábil é privativa de contador habilitado, qualidade que não tem o técnico em contabilidade (REsp nº 5.302-SP, 3ª T., relator Ministro Eduardo Ribeiro, j. em 19.12.1990), nem a tem o administrador de empresa (REsp nº 49.650-0-SP, 3ª T., DJU-I de 10.10.1994). E quem não tem habilitação legal para fazer perícia contábil, também não pode executar auditoria contábil (alínea *c* do art. 25, c/c 26 do DL nº 9.295/46).

Concluindo, podemos afirmar que:

a) o fato de uma pessoa física cursar algumas cadeiras de contabilidade, em cursos de análise de sistemas, de análises de balanços, economia, administração de empresas ou mesmo no curso técnico de contabilidade, técnico de administração, não constitui, por si só, habilitação legal para o exercício da profissão de contador (bacharel em ciências contábeis);

b) o próprio bacharel em ciências contábeis, portador de um diploma que o habilitará ao registro no conselho próprio como contador, não terá habilitação profissional enquanto não se registrar regularmente no conselho, o único órgão que pode deferir o registro na profissão de contador, que é a condição elementar para que a pessoa física efetue trabalhos técnicos-contábeis seja de auditoria ou de perícia;

c) mais recentemente, o colendo Superior Tribunal de Justiça, interpretando a legislação federal que disciplina e regula as profissões de contador e de técnico em contabilidade, decidiu que:

"Perícia contábil. Profissional habilitado: Contador e não técnico em contabilidade ou administrador. Precedentes do STJ e do extinto TFR.

I – A perícia contábil deve ser efetuada por contador (profissional portador de diploma universitário) devidamente inscrito no Conselho de Contabilidade, e não por técnico em contabilidade ou administrador de empresas. II – Inteligência do § 1º do art. 145 do CPC e art. 26 do Decreto-Lei nº 9.295/46. III – Precedentes do STJ: REsp nº 5.302-SP e 49.650-SP e do antigo TFR: Ag. nº 53.660-SP" (REsp nº 115.566-ES, 2ª T., DJU-I de 15.9.1997, p. 44.341). Os precedentes citados são da 3ª Turma;

d) da exegese teleológica da *mens legis* que se subsumem: (1) da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça constante deste capítulo; (2) da legislação federal que regulamentou as profissões de técnico em contabilidade e de contador, postas à disposição do leitor nesta obra; (3) da expressa previsão dos arts. 5º, XIII e 22, XVI, da Constituição Federal, há que se concluir que são irrefutáveis os relevantes fundamentos e razões abaixo:

1ª) Somente o contador legalmente habilitado, tem capacidade e competência legal para o exercício de quaisquer trabalhos técnico-contábeis de auditoria ou de perícia contábil extrajudicial ou judicial;

2ª) Se nem o técnico em contabilidade habilitado, que exerce todas as atribuições do contabilista (exceto auditoria e perícia contábil), pode adentrar nesses dois tipos de trabalhos técnico-contábeis, logicamente e dentro do mínimo de bom senso, que nenhum outro profissional, ou nenhum agente do fisco, que não seja também contador, poderá executar trabalhos de auditoria ou de perícia contábil, ainda que tenha sido aprovado em concurso para cargos de fiscalização, e que nesse concurso exista prova de habilitação em contabilidade, em auditoria contábil, já que isso não substitui a formação acadêmica necessária no curso de ciências contábeis, nem o registro no conselho respectivo;

3ª) As pessoas não habilitadas como contadoras, não têm a capacidade técnico-legal e profissional de contador, e assim, não poderiam sequer prestar concurso público, nem serem nomeadas para cargo de fiscalização de tributos ou de contribuições, onde o exercício da função pública exige permanentemente o emprego de trabalhos técnico-contábeis, sem os quais a fiscalização não será exercida. Mas, ainda assim, são abertos pela administração pública concursos atentatórios ao inciso I do art. 4º da Lei Federal nº 4.717/65, o que caracteriza também o crime de abuso de autoridade, na modalidade de abuso de poder (Lei nº 4.898/65, art. 4º, *h*);

4ª) O Ministério Público não pode aceitar, portanto, autos de infração e notificações fiscais lavrados por agentes do fisco, que tenham por base trabalhos técnicos de auditoria ou de perícia contábil, quando não sejam eles também contadores habilitados, sob pena de estar acobertando publicamente o exercício ilegal de profissão e, em conseqüência, incentivando: a) a desobediência civil às leis federais em pleno vigor no Brasil; b) a subversão do ordenamento jurídico do país; c) o não-cumprimento da orientação jurisprudêncial do STF e do STJ; e d) o desprezo literal às leis nacionais de ordem pública cogente, tais como o art. 4º, I, da Lei nº 4.717/65; art. 4º, *h*, da Lei nº 4.898/65; art. 47 da LCP;

5ª) Como o exercício ilegal de profissão pelo fiscal não-contador é constante, permanente, e assim, *habitual*, cabe, aqui, a decisão do Supremo Tribunal Federal, sobre essa contravenção penal:

"A jurisprudência dos tribunais, por sua vez – inclusive aquela emanada do Supremo Tribunal Federal –, tem assinalado, tratando-se de exercício ilegal da advocacia, que a norma inscrita no art. 47 da Lei das Contravenções Penais aplica-se tanto ao profissional não inscrito na OAB quanto ao profissional que, embora nela inscrito, encontra-se suspenso ou impedido (RTJ 99/77 e RT 487/309 e 578/429), estendendo-se, ainda, ao profissional com inscrição já cancelada (RT 469/366, 617/391 e 652/298).

Impõe-se observar, de outro lado, que, ainda que se considere como elemento essencial do tipo penal em análise o requisito da habitualidade (RT 406/218, 486/319 e 608/343), mesmo assim parece que, na espécie, o ora paciente teria incidido em diversos comportamentos característicos da modalidade contravencional em referência" (STF, HC nº 74.471-1-RJ, DJU-I de 13.9.1996, p. 33.251);

6ª) E dentro da própria exegese que se subsume da decisão supra, da mais alta corte de justiça do Brasil, forçoso será reconhecer que cada auto de infração ou cada notificação fiscal lavrados, sempre que para isso seja efetuado qualquer trabalho técnico-contábil de auditoria ou de perícia contábil pelo agente não habilitado caracteriza, pela sua constância, pela sua permanência, pela sua habitualidade, o exercício ilegal de profissão, que o Ministério Público não pode prestigiar em nenhuma hipótese, pois conhecedor das leis e da Constituição Federal, cabendo-lhe, tão logo recebida uma representação criminal do fisco, uma notícia *criminis* da administração fazendária ou previdenciária, verificar a capacidade técnico-legal do fiscal autor das peças de fiscalização, valorando-a juridicamente, frente à legislação federal e à sua interpretação pelo Supremo Tribunal Federal ou e pelo Superior Tribunal de Justiça. Se resultam elaboradas e firmadas por fiscal não-contador, resta devolvê-las à origem e *jamais* instaurar inquérito ou denunciar. Veja na Introdução: "AGENTES DO FISCO";

7º) A Fazenda Pública "não adquire quaisquer direitos (agindo) contra a lei" (Hely Lopes Meirelles, ob. cit., p. 150), isto é, dos atos nulos dos agentes do Fisco incapazes, não nascerão créditos válidos e eficazes contra qualquer contribuinte.

13. PROVISÕES PARA CONTINGÊNCIAS (Omissão de)

Ocorrido um fato jurídico ou praticado um ato jurídico, que podem, concretamente, alterar a situação patrimonial ou o resultado contábil da empresa, órgão, entidade, caracteriza omissão de fato relevante a não criação de provisão para a contingência, cujo resultado, se negativo, trará ônus. A responsabilidade total pela omissão é do auditor interno ou exter-

no, ou do contador que assinar o balanço patrimonial e as demonstrações de resultados, se a empresa, órgão ou entidade não mantém uma das auditorias.

Exemplos de contingências, que exigem a provisão contábil no exercício:

1º) Ações movidas pela ou contra a empresa;

2º) Acidentes causados por prepostos ou dirigentes contra terceiros;

3º) Créditos de liquidação duvidosa, sem garantias reais ou sólidas e suficientes, já com atrasos de mais de sessenta dias;

4º) Avais e endossos translativos da propriedades, em títulos, especialmente em duplicatas sacadas pela empresa e negociadas com bancos;

5º) Fianças em contratos, prestados pela empresa;

6º) Contratos em andamento;

7º) Obras e serviços em andamento;

8º) Seguros e garantias nos casos dos itens 6º e 7º retro;

9º) Promessas de entrega de bens, títulos ou valores;

10º) Investimentos de risco provável, em empresas associadas, coligadas, controladas, em consórcios, *joint-venture;*

11º) Garantias judiciais, em cautelares, anulatórias, declaratórias, embargos do devedor, ou em outros procedimentos judiciais;

12º) Bens de terceiros em poder da empresa (seguro para cobertura total?) – Bens da empresa em poder de terceiros (seguro para cobertura total?).

A omissão de fato juridicamente relevante – no caso, a falta de provisões para contingências – tem como conseqüência a inexatidão do balanço, isto é, a peça contábil não reflete a realidade que devia espelhar.

14. FRAUDES FISCAIS

14.1. Análise de balanços e demonstrações. Moeda homogênea para o período. Diferimento ou postergação não autorizados por lei. Noções básicas de análise

Eventuais fraudes fiscais (que visam acobertar ou camuflar situações inverídicas, irreais, falsas ideologicamente, decorrentes da má gestão, de gerência temerária, do desvio de numerário ou de bens da empresa, da dilapidação do patrimônio social; ou o mascaramento da sonegação fiscal, inclusive e especialmente, pelo diferimento de operações concretizadas, sem a incidência dos impostos devidos, ou pela postergação do fato gerador ou do próprio imposto devido, que seria pago num ano, mas é *transferido*, isto é, postergado para o seguinte), podem ser *detectadas* por auditor contábil experiente (no caso, no exercício do cargo de agente fiscal), *mediante a análise comparativa dos cinco últimos exercícios*, análise esta que deve ser feita com um indexador monetário ou uma moeda homogênea para todo o período analisado e comparado, de forma que o resultado da análise não seja influenciado por nenhuma mudança na política monetária, fiscal, econômica-financeira, no valor da moeda, a fim de que os resultados representem números também homogêneos e confiáveis, pela sua constância e consistência.

Fraudes fiscais nas demonstrações contábeis de resultados, vão projetar alterações nos balanços patrimoniais, seja na geração fictícia de lucros *criados artificialmente*, para dis-

tribuição de dividendos; para demonstrar *boa gestão*, ou aparentar situação irreal perante bancos, fornecedores, clientes, acionistas, sócios controladores do capital da empresa, o que pode ser *obtido* com vendas fictícias, representadas no ativo circulante por contas fantasmas de clientes, duplicatas a receber e similares.

Já os custos majorados, as despesas ou gastos aumentados, exigem documentos e lançamentos que os comprovam e os corroboram como normais, o que a análise metódica e a investigação provará o contrário: que são elementos fictícios, além do desvio de numerário.

Para isso, os meios empregados pelo fraudador são, entre outros, geralmente os abaixo, que tipificam *falsidade ideológica:*

a) depreciação acelerada que era incabível na espécie, seja em face e do período trabalhado pelos equipamentos de produção, seja porque os percentuais (taxas) foram exacerbados além dos limites da lei federal ou são incompatíveis com a natureza das atividades da empresa;

b) notas fiscais frias, que além de gerar créditos fiscais de IPI, ICMS, ou eventualmente de ISS, nos casos em que a LC 56/87 permite, vão, por sua vez, influir diretamente no lucro tributável pelo imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ);

c) projetos, estudos, planos, todos fictícios, destinados a *carregar* os custos, as despesas operacionais e que, além de reduzirem o imposto de renda e as contribuições sociais sobre o lucro, servem para *descarregar* o caixa oficial, com o desvio do numerário ao relativo *pagamento* dos meios artificiosos, mesmo que inicialmente ocorra crédito dos respectivos valores nas contas correntes dos beneficiados, estes serão liquidados com a saída do numerário para os sócios, os acionistas, os dirigentes e os emitentes dos projetos, dos estudos, dos planos;

d) custos com a implantação fictícia; ou real e superfaturada, de automação, restruturação, reorganização, reengenharia, que seguem a *mecânica* e o *modus operandi* da letra *c* anterior;

e) simulação de dívidas para com terceiros, com a contabilização dos respectivos *créditos* em contas do passivo circulante, os quais terão o destino da letra *c* retro;

f) a não contabilização de parte dos estoques, que vão formar reservas ocultas, serão vendidos sem notas fiscais, sem escrituração nos livros fiscais e contábeis, com o desvio de numerário;

g) vendas subfaturadas, ou mesmo sem notas fiscais, enquanto os custos respectivos se mantêm normais, sem qualquer redução.

A análise nas contas de resultados contábeis, parte da adoção de contas idênticas, em sua função contábil e que representando sempre um custo, um gasto, uma despesa, idêntica. Exige-se, pois, homogeneidade.

Se não ocorreram *fatos novos relevantes*, como os casos fortuitos, de força maior, anomalias em fatores imprevisíveis, ou que tenham prejudicado a produção, o aumento *exagerado* nos custos, nas despesas, nos gastos, sem que haja um aumento proporcional nas vendas, deve ser investigado, se os níveis de produção se mantêm normais e o padrão monetário ou o indexador é homogêneos para todos os exercícios e para os custos, as despesas, os gastos e as vendas. O aumento exagerado é o ponto central a identificar.

A elevação de custos, gastos, despesas, exagerada, de um exercício para outro, sem causa aparente, deve ser investigada para que ela seja apurada e documentada: se legítima ou ilícita, isto é, fraudulenta; ou, se tem origem em erros na escrituração contábil, nos transportes de valores etc.

Na análise contábil comparativa de cinco exercícios consecutivos, o primeiro, será o padrão, que ditará o coeficiente-padrão (100%), para efeito de comparação com os quatro exercícios subseqüentes, como se demonstra no quadro exemplificativo abaixo.

14.2. Análise de custos de produção

* CUSTOS DE PRODUÇÃO	ANOS / VALORES DOS CUSTOS, NA MOEDA HOMOGÊNEA				
Espécies / Natureza	Padrão 1999	2000	2001	2002	2003
1. Matérias-primas consumidas no ano ... valor					
2. Outros insumos de produção (embalagens) .					
3. Materiais intermediários					
4. Materiais de consumo					
5. Mão-de-obra direta					
6. Leis sociais s/mão-de-obra					
7. Amortização anual:					
automação					
pesquisa de produtos					
desenvolvimento de produtos					
reengenharia					
8. Depreciação dos equipamentos de produção					
9. Outros custos (energia elétrica)					
10. Perdas, quebras de produção					
11. Terceirização industrial					
TOTAIS DO ANO					
DESPESAS OPERACIONAIS					
12. Vendas					
13. Distribuição					
14. Assistência técnica.					
15. Financeiras					
16. Administrativas					
17. Leis sociais					
18. Impostos e Contribuições s/Vendas, Receitas					
19. Despesas gerais					
20. Logística					
21.					
TOTAIS DO ANO					

Unidades / Quantidades produzidas: Produto "A" ..... Produto 'B" ..... Produto "C" ..... Produtos em fabricação: Produto "A" ..... Produto 'B" ..... Produto "C"					

DADOS CONCRETOS APURADOS PELA ANÁLISE

1.
2.
3.
4.
5.
6.

* Números extraídos das Demonstrações Contábeis de Resultados. Diário nº ..., pp. ....

14.3. Análise de contas relativas a produção industrial em reais

PRODUÇÃO INDUSTRIAL EM REAIS
CUSTO TOTAL DO ANO

1. Da produção acabada.....
2. Da produção em andamento .....

Total (1 + 2) .....

3. Dos produtos vendidos no ano:
   3.1. Produção anterior .....
   3.2. Produção do ano .....

Total (3) .....
Total (1 + 2 + 3) .....

RECEITAS DA PRODUÇÃO:

1 . Vendas de Produtos – (anos anteriores).....
2 . Vendas de Produtos do ano .....

Total (1 + 2) .....

CUSTOS TOTAIS POR PRODUTOS

A) Produção acabada no ano:
   Produto "a" .....
   Produto "b" .....
   Produto "c" .....

Total (A) .....

B) Produção em andamento:
Produto "a" .....
Produto "b" .....
Produto "c" .....
Total (B) .....

EVENTOS OCORRIDOS NO ANO, QUE POSSAM INFLUIR NAS VARIAÇÕES OBSERVADAS:
1º)
2º)
3º)
4º)
5º)
6º)

Fontes: Livros Diários nºs ..., pp. ... Diários de Custos nºs ..., pp. ... Folhas de Custos ...

14.4. Analise relativa a prestação de serviços

SERVIÇOS PRESTADOS Espécie / Natureza		ANOS / VALORES 1999-Base	2000	2001	2002	2003
* Obras públicas	R$					
* Obras particulares	R$					
* Faturado no ano	R$					
* A faturar	R$					
* CUSTOS INCORRIDOS	R$					
1. Materiais aplicados						
2. Mão-de-obra						
3. Terceirização						
4. Sub-empreitadas						
5. Leis sociais						
6. ISS						
7. Aluguéis e equipamentos						
8. Outros custos						
TOTAIS NO ANO						

RESULTADO DA ANÁLISE
1.
2.
3.
4.

5. 6.
* Números extraídos das Demonstrações Contábeis de Resultados. Diário nº ..., p. ...

14.4.1. Análise de contas referentes a:

A) SERVIÇOS PRESTADOS NO ANO	
CUSTO TOTAL DO ANO	
1. Dos serviços concluídos	
2. Dos serviços em andamento	
	Total (1 + 2) .....
RECEITAS DOS SERVIÇOS	
1. Serviços concluídos no ano e faturados	
2. Serviços concluídos no ano, a faturar	
3. Serviços em andamento, faturados no ano	
	Total (1 + 2 + 3) .....
B) OBRAS EXCUTADAS NO ANO	
1. Custo total do ano:	
1.1. Obras concluídas no ano	
1.2. Obras em andamento.....	
	Total (1.1 + 1.2) .....
RECEITAS DAS OBRAS	
1. Obras concluídas, faturadas	
2. Obras concluídas, a faturar	
3. Obras em andamento, faturadas	
	Total (1 + 2 + 3) .....

EVENTOS OCORRIDOS NO ANO, QUE POSSAM INFLUIR NAS VARIAÇÕES OBSERVADAS:

1º)
2º)
3º)
4º)
5º)
6º)

Fontes: Livros Diários nºs ....., pp. ... NF nºs ....., pp. ...
Faturas nºs ..... Livros Fiscais: .....

A mesma análise contábil se fará nos Balanços Patrimoniais, verificando-se, p.ex. se as contas que representam dívidas (origens dos recursos, ou obrigações decorrentes de tributos e contribuições, p.ex.) da empresa, e que se encontram no Passivo Circulante ou Exigível a Longo Prazo, aumentaram e quais as causas reais, concretas e documentadas desses aumentos (p. ex. perdas cambiais, correção monetária ajustada por períodos contratuais, etc.).

O mesmo procedimento deve ser feito com as contas do Ativo, onde estão as aplicações dos recursos de terceiros, tais como: Fornecedores de Matérias Primas, Fornecedores de Materiais Intermediários ou de Consumo na Produção Industrial ou na Prestação de Serviços, Mercadorias de Revenda, etc.

Uma demonstração gráfica, ajuda a esclarecer o tema:

14.5. Passivo circulante. Dívidas a curto prazo

CONTAS	ANOS / VALORES				
Espécies / Natureza	Base 1999	2000	2001	2002	2003
Fornecedores					
C/C Diretores					
Empréstimos de Bancos					
Empréstimo de sócios/acionistas					
Empréstimos de terceiros					
Tributos e Contribuições a pagar					
Contas a pagar (luz, água, telefone, etc.)					
Outros credores					
ANÁLISE DA ORIGEM DOS AUMENTOS;					
Conta:					
Origem:					
* Números extraídos dos Balanços Patrimoniais. Livro Diário nº ..., p. ...					

Contas que apresentam aumentos elevados de um ano para outro, devem merecer uma análise mais profunda, das causas ou origens desses aumentos. Assim, deve ser analisada a movimentação da conta no ano, e não apenas os seus saldos finais, na data do balanço do exercício social.

É importante que se verifiquem: os “financiadores” ou o Capital de Terceiros e onde estão as aplicações desses recursos na empresa, o que permitirá até detectar passivos fictícios, no sentido de se tratar de créditos forjados em benefício de terceiros e para os quais nenhuma riqueza nova, nenhum elemento material concreto ingressou na empresa. Tais “credores”, porém, vão receber esses valores,que na realidade representam desvios de numerários da empresa, pelos que detêm o poder de movimentar os recursos financeiros ou de ordenar pagamentos.

A detectação de eventuais fraudes pela análise dos Balanços Patrimoniais e Contas de Resultados Contábeis, é a chamada via indireta.

A via direta será feita pelos Agentes do Fisco, quando em fiscalização externa na empresa, através de Auditoria Contábil denominada de Revisão de Contas, de Balanços, de Demonstrações Contábeis.

14.6. Moeda de comparação. Moeda homogênea no período

Nenhuma análise permitirá qualquer avaliação exata, se os valores das contas dos balanços patrimoniais ou das contas de resultados contábeis, estiverem representados em moedas variáveis, no período que compreender a análise. A moeda deverá ser homogênea, no período.

Que resultado poderia ser esperado de balanços e demonstrações contábeis, valores em moeda totalmente heterogêneas como o cruzeiro antigo, novos cruzados, cruzeiro real e real, quando naqueles, em determinados anos (1986, 1989, 1993), houve supressão de zeros e as taxas inflacionárias variaram sempre desequilibradamente?

14.7. Resíduo inflacionário

Mesmo trabalhando com os valores representados em moeda homogênea, no período analisado, o analista deverá na comparação, antes de emitir seu conceito técnico ou seu parecer, verificar com exatidão quais os resíduos inflacionários reais e nominais, de cada período, para excluí-los no final da análise dos números onde estavam embutidos, obtendo, assim, valores próximos da moeda real desejada.

14.8. Outras fraudes fiscais

Constituem ainda exemplos de fraudes fiscais:

a) a omissão dolosa de lançamentos de atos, fatos, operações, nos livros fiscais, nos livros diários, e da qual resulte supressão ou redução de impostos ou contribuições sociais, que eram devidos, se aqueles registros contivessem os lançamentos;

b) a postergação ou o diferimento de fato gerador de imposto devido, ou de operações ou atividades que fariam nascer o fato, quando eles não foram expressamente autorizados por lei do imposto respectivo;

c) a provisão para oscilação de títulos, se estes têm rendimentos pré-fixados contratualmente, não podendo haver qualquer oscilação, da data da sua aquisição até a data do seu resgate. Tal provisão, se reduziu o imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ), caracteriza sonegação fiscal direta e imediata, já que sua contabilização representa, então, a fraude fiscal de que lançou mão o sonegador.

Ver também, neste capítulo, “Omissão dolosa”.

14.9. Tipos de fraudes fiscais

As fraudes fiscais assumem dois tipos: um comissivo e outro omissivo.

14.9.1.Fraudes por omissão (atos omissivos):

a) falta de registro de empregados, que tem como conseqüência o não recolhimento das contribuições previdenciárias, prejudicando o trabalhador quanto ao tempo de contri-

buição para a aposentadoria, benefícios da previdência e auxílio-desemprego, cotas do PIS, FGTS etc.;

b) receitas não contabilizadas no diário, que ficam fora da contabilidade do período e da conta de resultados contábeis, acarretando, como conseqüência, a redução do IRPJ, da Cofins, do Pis, da CSLL; e se esta receita se refere à circulação tributada de mercadorias, ocorrerá a supressão do ICMS, afetando, também, a participação do município na arrecadação. Se se refere a saídas tributadas de produtos industrializados, o IPI deixará de ser cobrado na nota fiscal;

c) serviços prestados, e para os quais não há emissão de notas fiscais ou faturas, nem escrituração nos livros fiscais e contábeis, o que acarretará as conseqüências da letra *b* retro, e a sonegação fiscal do ISS, se o serviço estiver elencado taxativamente na lista do Decreto-lei nº 834/69, com as alterações da Lei Complementar nº 56/87. Não estando o serviço previsto na lista, a sonegação será do ICMS, na hipótese taxativa do art. 155, IX, alínea *b*, da Constituição Federal;

d) estoques omitidos do inventário de encerramento do balanço patrimonial, o que vai reduzir os resultados contábeis do período e reduzir também os estoques que figuram no ativo circulante, no balanço patrimonial da empresa, do exercício social. E no futuro, ocorrerão as conseqüências da letra *b*, se os estoques forem vendidos sem notas;

e) a não contabilização dos produtos em fabricação no final do exercício social, que ficam fora dos inventários, dos resultados e do balanço patrimonial, podendo acarretar o fato da letra *b*, no ano seguinte.

14.9.2. Fraudes por ação (atos comissivos):

a) lançamentos efetuados no diário, diferindo receitas, lucros, operações, atividades, fora dos casos expressos permitidos na legislação tributária, o que acarreta, como conseqüência, os impostos e as contribuições devidos legalmente, que deviam ser recolhidos numa data, têm seu recolhimento postergado fraudulentamente para o futuro, o que representa nítida fraude fiscal, onde o dolo específico é inafastável;

b) contabilização de notas frias, com créditos fiscais de ICMS, IPI ou eventualmente de ISS, este nos casos expressos da LC 56/87, o que tem como conseqüência a redução de impostos pelo uso do crédito indevido e falso ideologicamente; ou reduzindo o lucro, quando as notas frias, embora não contenham créditos fiscais de impostos, vão *carregar* e aumentar ilegitimamente os custos, as despesas, os gastos;

c) a emissão e a circulação de notas paralelas, sanfonas, calçadas ou espelhadas, o que traz como conseqüência a redução do ICMS, do IPI, de IRPJ e contribuições sociais, pela redução das receitas afetando então o imposto de renda e as contribuições (receitas omitidas da contabilidade), que diminui o imposto e as contribuições sobre elas incidentes;

d) subfaturamento. Emissão de notas fiscais com preço menor, sendo a diferença cobrada *por fora.* A contabilidade registrará apenas o que consta na nota fiscal, ocorrendo então as conseqüências já vista na letra *b* do item precedente ou as da letra *c* deste. No caso, há supressão parcial ou redução proporcional dos impostos e das contribuições;

e) contabilização de custos, despesas, gastos, com notas fiscais frias: sem qualquer documento comprobatório da origem do lançamento; ou relativamente a nota, faturas ou duplicatas de projetos fictícios, planos ou estudos técnico-econômicos fantasmas, tendo como conseqüências a redução do lucro real tributável e o imposto de renda da pessoa jurídica e a conseqüente redução da contribuição social sobre o lucro (CSSL).

14.10.Ônus da prova da fraude fiscal e responsáveis penais

Vale relembrar que:

1º) Fraude fiscal relativa a qualquer imposto ou contribuição, nunca se presume, não podendo, portanto, ser fruto de criação ficta ou imaginária do fisco ou de quem acusa o contribuinte de tal prática, mas, depende sempre de prova documental ou pericial contábil, de maneira cabal e irrefutável: presumir fraude fiscal, é presumir, também, o crime de sonegação fiscal;

2º) O ônus da prova cabe única e exclusivamente ao fisco ou ao Ministério Público na denúncia, como acusadores do contribuinte, ônus esse que deve comprovar de maneira clara e meridiana:

a) quais os atos fraudulentos (detalhar analiticamente);

b) em que consistiram; a sua *mecânica*, a sua efetivação;

c) quais as datas em que foram praticados (precisar com exatidão);

d) quais seus reflexos ou nexos de causalidade direta e imediata com a sonegação fiscal, ou com o diferimento ou a postergação do pagamento de impostos ou contribuições devidas, já com fatos geradores ocorridos, materialmente além, obviamente, do montante do dano patrimonial ocorrido;

e) qual o montante da redução ou da supressão dos impostos, das contribuições ou dos fatos geradores respectivos, que o erário, em virtude das fraudes fiscais não recebeu nas épocas próprias;

f) qual a Fazenda Pública lesada;

g) quais os responsáveis penais diretos pelas fraudes fiscais, isto é, as pessoas físicas que tinham o poder de comando, de direção da empresa, na qualidade de sócios gerentes ainda que de fato, de procuradores com poderes especiais e expressos de gestão, acionistas ou cotistas controladores do capital social da empresa e que comprovadamente tiveram relação de causalidade com a fraude fiscal, seja como autores, como co-autores ou como partícipes dos atos/fatos fraudulentos, inclusive os que deram ordens para as contabilizações que ocasionaram as fraudes fiscais, a postergação ou o diferimento ilegal de impostos ou contribuições, ou que ocasionaram a sonegação fiscal consumada ou tentada;

h) no caso do diferimento ou da postergação ilegal de impostos ou contribuições, qual o valor exato do principal, da correção monetária, dos juros de mora, da multa de caráter punitivo;

i) no caso da sonegação fiscal, qual o valor atual (montante) devido;

j) qual o destino ou os destinatários do produto da sonegação fiscal.

14.11. O inquérito policial obrigatório nos crimes fazendários

As indagações precedentes não podem ter respostas presumidas, a partir de presunções fiscais ou penais, nem serem objeto de criação de delitos por presunção do Ministério Público.

Não estamos lidando, aqui, com crimes de colarinho sujo, tipificados na parte especial do Código Penal; isto é, não se trata de investigar crimes comuns, mas, isto sim, de apurar a materialidade com a certeza absoluta e matemática, dentro da verdade real que preside todo e qualquer processo penal, seja contra o descamisado, contra o ladrão de galinhas ou, eventualmente, contra o bandido de colarinho branco.

Por isso que, a autoria, a falada materialidade, o dano contra a Fazenda Pública, a lesão ao bem tutelado juridicamente, a culpabilidade, o grau de participação, a intensidade do dolo, a co-autoria, as participações menores, a formação de bando ou quadrilha, o montante do dano, devem ser apurados no inquérito policial, sempre antes do oferecimento da denúncia pelo Ministério Público.

14.12. Tentativa. Delito consumado

Nos exemplos dados, cada situação fático-penal deverá ser amplamente analisada, demonstrada e comprovada de maneira exata, inequívoca, e sem qualquer sombra de dúvida ou senão.

Situações concretas nos exemplos, podem, em tese, admitir a tentativa do delito e não a sua consumação.

É o caso, por exemplo, da nota fria, seja uma ou várias que foram emitidas pela empresa A, mas não tiveram qualquer circulação até o momento de suas apreensões no estabelecimento emitente, de contador, de escritório de contabilidade, de despachante, de advocacia, de assessoria etc.

Estando, neste caso, todas as vias da nota fiscal em poder do portador ou detentor, não se pode afirmar que a sonegação fiscal restou consumada, restou praticada ou efetivada, ou mesmo sequer tentada.

Mas, como ninguém emite notas frias para coleção, para adorno, enfeite ou objeto de arte ou decoração, segue-se que:

a) uma vez comprovada materialmente a emissão da nota fiscal, pela sua apreensão, e que esta nota é fria, o delito de falsidade ideológica está consumado, isoladamente, sem qualquer relação com a sonegação fiscal, posto que este delito exige dano material ou patrimonial (ato efetivo e concreto de reduzir ou suprimir tributo ou contribuição legalmente devidos). Assim, não há tentativa em relação ao crime de sonegação fiscal, pela sua impossibilidade material;

b) uma vez posta em circulação a nota fria, a nota paralela, a nota sanfona e a própria primeira via da nota calçada ou espelhada, tem-se como certo que, além do delito de falsidade ideológica, agora a sonegação fiscal está consumada.

Neste exemplo, teremos então dois delitos consumados: a falsidade ideológica e a sonegação fiscal.

Todavia, exigem-se provas cabais, concretas, materiais e irrefutáveis de que: a) as notas fiscais são frias, paralelas, sanfonas, espelhadas; b) que a materialidade da sonegação fiscal está comprovada com a supressão ou a redução exata, certa e determinada de R$ (quantificar) referentes ao tributo (especificar) ou à contribuição (especificar), através de um dos meios ou veículos.

15. AUDITORIA CONTÁBIL

15.1. Circular nº 51 da Superintendência de Seguros Privados (Susep), com notas explicativas das demonstrações contábeis das companhias de seguros, capitalização e entidades abertas de previdência privada

CIRCULAR Nº 51, DE 10 DE JULHO DE 1998*

Dispõe sobre as Notas Explicativas Mínimas nas Demonstrações Contábeis

O Superintendente da Superintendência de Seguros Privados, na forma do art. 36, *b*, do Decreto nº 73, de 21 de novembro de 1966; do item IV da Revolução CNSP nº 31, de 13 de dezembro de 1978 e considerando o que consta no Processo Susep nº 15414.002553/98-62, de 22 de maio de 1998, resolve.

Art. 1º As Sociedades Seguradoras e de Capitalização e as Entidades Abertas de Previdência Privada deverão divulgar em Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis, no mínimo, as informações constantes do Anexo que integra a presente Circular.

Parágrafo único. A divulgação das informações de que trata este artigo não exime as Sociedades e Entidades referidas no *caput* da divulgação de outras, que julgaram relevantes.

Art. 2º Esta Circular entra em vigor na data de sua publicação.

Solange Beatriz Palheiro Mendes de Almeida
Em exercício

ANEXO
NOTAS EXPLICATIVAS MÍNIMAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

1. INTRODUÇÃO

Dos itens seguintes constam os aspectos a serem incluídos pelas empresas em suas demonstrações contábeis, que, para facilidade de consulta, estão organizados em ordem alfabética.

2. AÇÕES EM TESOURARIA

A aquisição de ações de sua própria emissão representa um retorno do capital investido e deverá ser demonstrada como dedução do patrimônio líquido. A nota explicativa deverá indicar.

* *Diário Oficial da União*, seção I, de 29.7.1998, pp. 144/145.

a) o objetivo ao adquirir as próprias ações;

b) a quantidade de ações adquiridas ou alienadas no curso do exercício, destacando espécie e classe;

c) o custo médio ponderado de aquisições, bem como os custos mínimos e máximos;

d) o resultado líquido das alienações ocorridas no exercício;

e) o valor de mercado das espécies e classes das ações em tesouraria, calculado com base na última cotação, em bolsa ou balcão, anterior à data de encerramento do exercício fiscal.

3. ÁGIO E DESÁGIO NA AQUISIÇÃO DE COLIGADAS E CONTROLADAS

Deve ser divulgada a razão econômica que fundamenta o ágio ou deságio, além dos critérios estabelecidos para sua amortização

4. AJUSTE DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

São considerados como ajustes de exercícios anteriores aqueles decorrentes de mudança de critério contábil e de retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possa ser atribuído a fatos subseqüentes.

Estes ajustes deverão ser discriminados na demonstração das mutações do patrimônio líquido, sendo sua natureza e os seus fundamentos evidenciados nas notas explicáveis às demonstrações contábeis.

5. APOSENTADORIA E PENSÕES

As notas explicativas devem conter informações quanto à existência de plano de complementação de aposentadoria e pensões, o regime atuarial de determinação do custo e contribuição do plano, o custo anual, as obrigações definidas, as obrigações potenciais e os critérios de contabilização.

Caso o plano tenha sido constituído na modalidade de benefício definido, as notas explicativas deverão conter ainda um sumário da posição patrimonial do plano na data das demonstrações contábeis, incluindo:

a) benefícios concedidos;

b) benefícios a conceder;

c) reserva a amortizar;

d) déficit ou superávit do plano;

e) patrimônio líquido (ativos) do plano. Caso o plano previdenciário ou assistencial apresente déficit, deverá constar em nota explicativa os planos da patrocinadora para sua reversão ou amortização e montante provisionado.

6. ARRENDAMENTO MERCANTIL

A nota explicativa deve indicar, caso envolvam valores relevantes, no mínimo, o seguinte:

a) compromisso sob contrato de arrendamento mercantil;

b) forma de pagamento e prazo;

c) despesas do exercício com arrendamento mercantil;

d) ativos e passivos se for adotado o método financeiro para registro contábil desses contratos.

7. ATIVO DIFERIDO

Devem ser divulgados a sua composição e os critérios para amortização.

8. CAPITAL SOCIAL

Deverão ser divulgados o número, espécies e classes de ações que compõem o capital social e, para cada espécie e classe, a respectiva quantidade e valor nominal, se houver.

Deverão ser divulgados, também, as vantagens e preferências conferidas às diversas classes de ações.

9. CAPITAL SOCIAL AUTORIZADO

A empresa que possuir capital autorizado deverá divulgar este fato, em nota explicativa, especificando:

a) o limite de aumento autorizado, em valor do capital e em número de ações, e as espécies e classe que poderão ser emitidas;

b) o órgão competente sobre as emissões (Assembléia Geral ou Conselho Administrativo);

c) as condições a que estiverem sujeitas as emissões;

d) os casos ou as condições em que os acionistas terão direito de preferência para subscrição, ou de inexistência desse direito;

e) opção de compra de ações, se houver, aos administradores, empregados ou pessoas naturais que prestem serviços à companhia ou empresa sob seu controle.

10. CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO

Devem ser divulgados os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, espacialmente prêmios fracionados, títulos de renda fixa, títulos de renda variável, investimentos permanentes, dos cálculos de depreciação e amortização, de constituição de provisões para encargos os riscos, provisões técnicas não comprometidas, sinistros a liquidar e perdas prováveis na realização de elementos do ativo.

11. DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONSOLIDADAS

A companhia seguradora, que vier a divulgar demonstrações consolidadas, deverá divulgar:

a) critérios adotados na consolidação, tais como eliminação de saldos de contas entre companhias incluídas na consolidação, eliminação de lucros não realizados, etc;

b) demonstração das Empresas controladas incluídas na consolidação, bem como o percentual de participação da controladora em cada empresa controlada, englobando participação direta e participação indireta, através de outras empresas controladas;

c) empresas excluídas na consolidação, bem como exposição das razões que determinam a exclusão;

d) base e fundamento para amortização do ágio ou do deságio não absorvido na consolidação;

e) eventos subseqüentes que tenham, ou possuam vir a ter, efeito relevante sobre a posição patrimonial e os resultados futuros consolidados;

f) eventos que ocasionaram qualquer diferença entre os montantes do patrimônio líquido e do lucro líquido ou prejuízo da controladora, em confronto com os correspondentes montantes do patrimônio líquido e do lucro líquido ou prejuízo consolidados.

Nas demonstrações consolidadas que incluam transações entre partes relacionadas devem ser evidenciadas as informações e valores referentes às transações não eliminadas na consolidação.

12. DETALHAMENTO DE CONTAS DA DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO

Deverão ser detalhados em notas explicáveis a composição das seguintes contas da demonstração de resultado, se relevantes:

a) despesas administrativas
b) despesas de comercialização
c) despesas financeiras
e) receitas e despesas não operacionais
f) outras receitas/despesas operacionais

13. DIVIDENDOS PROPOSTOS

Devem ser divulgadas a demonstração do cálculo do dividendo proposto pelos administradores e a política de pagamento, bem como as compensações de distribuições na forma de dividendos ou juros sobre capital.

14. EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

A companhia com investimento em coligadas e controladas, avaliados pelo método da equivalência patrimonial, deverá divulgar:

a) denominação da coligada ou controlada, capital social, patrimônio líquido e lucro ou prejuízo no período;

b) número, espécie e classe de ações ou cotas do capital social possuídas pela investidora ou controladora, e o preço de mercado das ações se houver;

c) créditos e obrigações entre a investidora ou controladora e as coligadas ou controladas;

d) receitas e despesas em operações entre a investidora ou controladora e as coligadas ou controladas;

e) resultado da equivalência patrimonial, dividido em operacional, não operacional e decorrente de revaliação nas controladas ou coligadas;

f) critérios adotados para apuração e conversão das demonstrações cabíveis de coligadas ou controladas sediadas no exterior.

15. EVENTOS SUBSEQÜENTES

Deverão ser divulgados os eventos ocorridos entre a data de encerramento do exercício social e a da divulgação das demonstrações contábeis que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a posição patrimonial e os resultados futuros da companhia.

16. IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

Deve ser apresentada a conciliação entre as alíquotas nominais de imposto de renda e contribuição social e as alíquotas efetivas que a companhia apurar em cada exercício.

17. JUROS SOBRE CAPITAL

Deverão ser divulgados os critérios utilizados para cálculo e pagamento de juros sobre capital.

18. MUDANÇA DE CRITÉRIO CONTÁBIL

Sempre que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, a companhia deverá divulgar a modificação, ressaltando os efeitos decorrentes.

19. ÔNUS E RESPONSABILIDADES EVENTUAIS E CONTINGENTES

Devem ser divulgados os ônus reais sobre elementos do ativo e outras responsabilidades eventuais ou contingentes. Os fatos contingentes que gerarem, por suas peculiaridades, reservas ou provisões para contingências e, mesmo aqueles cuja probabilidade for difícil de calcular ou cujo valor não for mensurável, deverão ser evidenciados em nota explicativa, sendo ainda mencionadas, neste último caso, as razões da impossibilidade.

20. PARTES RELACIONADAS

A divulgação das transações com partes relacionadas deve cobrir:

a) saldos patrimoniais ou contas do resultado decorrentes de transações com partes relacionadas;

b) condições em que se deram essas transações, especialmente quanto a preços, prazos e encargos e se foram realizadas em condições semelhantes às que seriam aplicáveis às partes não relacionadas.

21. PROVISÃO PARA CRÉDITO DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA/CANCELAMENTO DE APÓLICES

Devem ser divulgados os critérios para a sua constituição, bem como qualquer alteração no critério, ou na forma de sua aplicação, havida no exercício.

22. PROVISÕES TÉCNICAS, SINISTROS A LIQUIDAR E DESPESAS DE COMERCIALIZAÇÃO DIFERIDAS

Deverão ser incluídas nas notas explicáveis as movimentações das contas de provisões técnicas, sinistros a liquidar e despesa de comercialização diferidos, incluindo:

a) saldo de abertura do exercício corrente;

b) adições decorrentes de emissão de prêmios ou sinistros reportados;

c) amortização das provisões técnicas e despesas de comercialização diferentes, ou pagamentos de sinistros durante o exercício.

As movimentações descritas acima deverão segregar os efeitos decorrentes de resseguros e coseguros.

A companhia também deverá apresentar a descrição e valor dos ativos dados em cobertura das reservas, explicitando eventuais insuficiências.

23. RAMOS DE ATUAÇÃO

A companhia seguradora que atue em mais de um ramo risco, deverá divulgar em nota explicativa, no mínimo, os prêmios, ganhos e índice de sinistralidade e comissionamento em cada um dos ramos principais em que atue.

24. REAVALIAÇÃO

A companhia deverá divulgar as seguintes informações:

a) histórico e data da revaliação (somente no exercício da revaliação);

b) sumário dos valores de avaliação, respectivos valores contábeis e o valor da reserva constituída (somente no exercício da revaliação);

c) efeitos no resultado do exercício, oriundo das depreciações sobre revaliações e eventuais baixas posteriores ao seu registro;

d) tratamento quanto a dividendos e participações, e menção quanto ao valor e tratamento das provisões para tributos incidentes;

e) utilização da reserva para aumento de capital ou compensação de prejuízos.

25. TÍTULOS DE RENDA FIXA E RENDA VARIÁVEL

A companhia deverá divulgar as seguintes informações.

a) existência, valor e critérios para apuração de eventuais provisões para desvalorização;

b) existência e valor de ganhos não realizados na carteira de título de renda variável, bem como o critério para sua apuração

15.2. Parecer dos auditores independentes. Normas do Conselho Federal de Contabilidade

RESOLUÇÃO Nº 828, DE 11 DE DEZEMBRO DE 1998*

Aprova a NBC T 11 – IT – 02. Papéis de trabalho e documentação de auditoria.

O Conselho Federal de Contabilidade, no exercício de suas atribuições legais e regimentais.

Considerando que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas, constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

Considerando que a constante evolução e a crescente importância da auditoria que exige atualização e aprimoramento das normas endereçadas a sua regência, de modo a manter permanente justaposição e ajustamento entre o trabalho a ser realizado e o modo ou processo dessa realização.

Considerando que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de Instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais, está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações.

Considerando o trabalho desenvolvido pelo Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, instituído pelas Portarias CFC nºs 13, 25, 26, 27, 30, 34, 42, 43 e 44/98;

Considerando que o Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, atendendo ao que está disposto no artigo 3º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, elaborou a interpretação Técnica em epígrafe para explicar os itens 11.1.3 e 11.2.7 da NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, aprovada pela Resolução CFC nº 820, de 17 de dezembro de 1997;

* Publicada no *Diário Oficial da União*, seção I, de 15.12.1998, pp. 82 e 83.

Considerando que por se tratar de atribuição que, para adequado desempenho, deve ser empreendido pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, o Instituto Brasileiro de Contadores, o Ministério da Educação e do Desporto, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados; resolve:

Art.1º Aprovar a Interpretação Técnica, assim discriminada: NBC T 11 – IT – 02 – Papéis de Trabalho e Documentação da Auditoria.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir da data de sua publicação.

José Serafim Abrantes
Presidente do Conselho

ANEXO
NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

INTERPRETAÇÃO TÉCNICA NBC T11 – IT – 02
PAPÉIS DE TRABALHO E DOCUMENTAÇÃO DA AUDITORIA

Esta Interpretação Técnica visa a explicar os itens 11.1.3 e 11.2.7, correspondentes a Papéis de Trabalho e Documentação de Auditoria, da NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, a respeito da documentação mínima obrigatória a ser gerada no contexto da auditoria das demonstrações contábeis.

CONSIDERAÇÕES GERAIS

1. O auditor deve documentar todas as questões que foram consideradas importantes para proporcionar evidência, visando a fundamentar o parecer da auditoria e comprovar que a auditoria foi executada de acordo com as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.

2. Os papéis de trabalho constituem a documentação preparada pelo auditor ou fornecida a este na execução da auditoria. Eles integram um processo organizado de registro de evidências da auditoria, por intermédio de informações em papel, filmes, meios eletrônicos ou outros que assegurem o objetivo a que se destinam.

3. Os papéis de trabalho destinam-se a:

a) ajudar, pela análise dos documentos de auditorias anteriores, ou pelos coligidos quando da contratação de uma primeira auditoria, no planejamento e execução da auditoria;

b) facilitar a revisão do trabalho da auditoria; e

c) registrar as evidências do trabalho executado, para fundamentar o parecer do auditor independente.

FORMA E CONTEÚDO DOS PAPÉIS DE TRABALHO

4. O auditor deve registrar nos papéis de trabalho informação relativa ao planejamento da auditoria, a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos aplicados, os resultados obtidos e suas conclusões da evidência da auditoria. Os papéis de trabalho devem incluir o juízo do auditor acerca de todas as questões significativas, juntamente com a

conclusão a que chegou. Nas áreas que envolvem questões de princípio ou de julgamento difícil, os papéis de trabalho devem registrar os fatos pertinentes que eram do conhecimento do auditor no momento em que chegou às suas conclusões.

5. Extensão dos papéis de trabalho é assunto de julgamento profissional, visto que não é necessário nem prático documentar todas as questões de que o auditor trata; entretanto, qualquer matéria que, por ser relevante, possa influir sobre o seu parecer, deve gerar papéis de trabalho que apresentem as indagações e conclusões do auditor. Ao avaliar a extensão dos papéis de trabalho, o auditor deve considerar o que seria necessário para proporcionar a outro auditor, sem experiência anterior com aquela auditoria, o entendimento do trabalho executado e a base para as principais decisões tomadas, sem adentrar os aspectos detalhados da auditoria. É possível que esse outro auditor somente possa entender os fatos analisados pela auditoria discutindo-os com os auditores que prepararam os papéis de trabalho.

6. A forma e o conteúdo dos papéis de trabalho podem ser afetados por questões como:

a) natureza do trabalho;

b) natureza e complexidade da atividade da entidade;

c) natureza e condição dos sistemas contábeis e de controle interno da entidade;

d) direção, supervisão e revisão do trabalho executado pela equipe técnica; e

e) metodologia e tecnologia utilizadas no curso dos trabalhos.

7. Os papéis de trabalho são elaborados, estruturados e organizados para atender às circunstâncias do trabalho e satisfazer as necessidades do auditor para cada auditoria.

8. Os papéis de trabalho padronizados podem melhorar a eficácia dos trabalhos, e sua utilização facilita a delegação de tarefas, proporcionando meio adicional de controle de qualidade. Entre os papéis de trabalho padronizados encontram-se, além de outros de verificação de procedimentos, cartas de confirmação de saldos, termos de inspeções fiscais de caixa, de estoques e de outros ativos.

9. O auditor pode usar quaisquer documentos e demonstrações preparados ou fornecidos pela entidade, desde que avalie sua consistência e se satisfaça com sua forma e conteúdo.

10. Os papéis de trabalho, além de mais específicos, incluem:

a) informações sobre a estrutura organizacional e legal de entidade;

b) cópias ou excertos de documentos legais, contratos e atas;

c) informações sobre o setor de atividade, ambiente econômico e legal em que a entidade opera;

d) evidências do processo de planejamento, incluindo programas de auditoria e quaisquer mudanças nesses programas;

e) evidências do entendimento, por parte do auditor, do sistema contábil e de controle interno, e sua concordância quanto à sua eficácia e adequação;

f) evidências de avaliação dos riscos de auditoria;

g) evidências de avaliação e conclusões do auditor e revisão sobre o trabalho da auditoria interna;

h) análises de transações, movimentação e saldos de contas;

i) análises de tendências, coeficientes, quocientes, índices e outros indicadores significativos;

j) registro da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria e seus resultados;

k) evidências de que o trabalho executado pela equipe técnica foi supervisionado e revisado;

l) indicação de quem executou e revisou os procedimentos de auditoria e de quando o fez;

m) detalhes dos procedimentos relativos a demonstrações contábeis auditadas por outro editor;

n) cópias de comunicações com outros auditores, peritos, especialistas e terceiros;

o) cópias de comunicações à administração da entidade, e suas respostas, em relação aos trabalhos, às condições de contratação e às deficiências constatadas, inclusive no controle interno;

p) cartas de responsabilidade da administração;

q) conclusões do auditor acerca de aspectos significativos, incluindo o modo como foram resolvidas ou tratadas questões não-usuais; e

r) cópias das demonstrações contábeis, assinadas pela administração da entidade e pelo contabilista responsável, e do parecer e relatórios do auditor.

11. No caso de auditorias realizadas em vários períodos consecutivos, alguns papéis de trabalho, desde que sejam atualizados, podem ser reutilizados, diferentemente daqueles que contêm informações sobre a auditoria de um único período.

CONFIDENCIALIDADE, CUSTÓDIA E PROPRIEDADE DOS PAPÉIS DE TRABALHO

12. O auditor deve adotar procedimentos apropriados para manter a custódia dos papéis de trabalho pelo prazo de cinco anos, a partir da data de emissão do seu parecer.

13. A confidencialidade dos papéis de trabalho é dever permanente do auditor.

14. Os papéis do trabalho são de propriedade exclusiva do auditor. Partes ou excertos destes podem, a critério do auditor, ser postos à disposição da entidade

15.3. Resolução nº 830 do CFC. Parecer dos auditores independentes sobre as demonstrações contábeis.

RESOLUÇÃO Nº 830, DE 16 DE DEZEMBRO DE 1998*

Aprova a NBC T 11 – IT – 05 – Parecer dos auditores independentes sobre as demonstrações contábeis.

O Conselho Federal de Contabilidade, no exercício de suas atribuições legais e regimentais.

Considerando que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas, constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

* Publicada no *Diário Oficial da União*, seção I, de 21.12.1998, pp. 54-56.

Considerando que a constante evolução e a crescente importância da auditoria que exige atualização e aprimoramento das normas endereçadas a sua regência, de modo a manter permanente justaposição e ajustamento entre o trabalho a ser realizado e o modo ou processo dessa realização;

Considerando que a forma adotada de fazer uso de trabalho de Instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais, está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

Considerando o trabalho desenvolvido pelo Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, instituído pelas Portarias CFC nºs 13, 25, 26, 27, 30, 34, 42, 43 e 44/98;

Considerando que o Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, atendendo ao que está disposto no artigo 3º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, elaborou a Interpretação Técnica em epigrafe para explicar os itens 11.1.3 e 11.2.7 da NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, aprovada pela Resolução CFC nº 820, de 17 de dezembro de 1997;

Considerando que por se tratar de atribuição que, para adequado desempenho, deve ser empreendido pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores mobiliários, o Instituto Brasileiro de Contadores, o Ministério da Educação e do Desporto, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados, resolve:

Art. 1º Aprovar a Interpretação Técnica, assim discriminada: NBC T 11 – IT – 05 – Parecer dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis;

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir da data de sua publicação.

José Serafim Abrantes
Presidente do Conselho

Anexo
NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

Interpretação técnica NBC T 11 – IT – 05
Parecer dos auditores independentes sobre as demonstrações contábeis

Esta Interpretação Técnica (IT) visa a explicar o item 11.3 da NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, revisada em dezembro de 1997, referente ao Parecer dos Auditores Independentes, nesta IT denominado Parecer, título que deve ser usado para distinguí-lo dos pareceres ou relatórios emitidos por outros órgãos.

Esta IT não se aplica a relatórios sobre informação contábil parcial, limitada ou condensada ou a respeito de outras situações especiais.

ESTRUTURA DO PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

1. O parecer emitido pelo auditor independente, nesta IT denominado auditor, compõe-se, basicamente, de três parágrafos:

a) o referente à identificação das demonstrações contábeis e à definição das responsabilidades da administração e dos auditores;

b) o relativo à extensão dos trabalhos; e

c) o que expressa a opinião sobre as demonstrações contábeis.

2. Em condições normais, o parecer é dirigido aos acionistas, cotistas, ou sócios, ao conselho de administração ou à diretoria da entidade, ou outro órgão equivalente, segundo a natureza desta. Em circunstâncias próprias, o parecer é dirigido ao contratante dos serviços.

3. O parecer deve identificar as demonstrações contábeis sobre as quais o auditor está expressando sua opinião, indicando, outrossim, o nome da entidade, as datas e períodos a que correspondem.

RESPONSABILIDADES

4. O auditor deve mencionar, no seu parecer, as responsabilidades da administração e as suas, evidenciando que:

a) a administração é responsável pela preparação e pelo conteúdo das demonstrações contábeis, cabendo ao contabilista que as assina a responsabilidade técnica; e

b) o auditor é responsável pela opinião que expressa sobre as demonstrações contábeis objeto dos seus exames.

5. O auditor deve, no seu parecer, declarar se o exame foi efetuado de acordo com as normas de auditoria.

6. O parecer deve, ainda, conter a descrição concisa dos trabalhos executados pelo auditor, compreendendo: planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e o sistema contábil e de controle interno da entidade; execução dos procedimentos com base em testes; avaliação das práticas e das estimativas contábeis adotadas, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

7. O parecer deve expressar, clara e objetivamente, se as demonstrações contábeis auditadas, em todos os aspectos relevantes, na opinião do auditor, estão adequadamente representadas ou não, consoante as disposições contidas no item 11.1.1.1, da NBC T 11.

DATA E LOCAL DO PARECER

8. Na data do parecer, o dia deve corresponder ao de conclusão dos trabalhos na entidade auditada, objetivando informar ao usuário que foi considerado o efeito, sobre as demonstrações contábeis e sobre o parecer, de transações e eventos ocorridos entre a data de encerramento do período a que se referem as demonstrações contábeis e a data do parecer.

9. Poderão ocorrer situações em que haverá necessidade de menção de mais de uma data ou atualização da data original. Essas situações decorrem de transações e eventos subseqüentes à conclusão dos trabalhos, e anteriores à emissão do parecer, considerados relevantes para as demonstrações contábeis, e, conseqüentemente, para a opinião do auditor. Nessas circunstâncias, o auditor poderá optar por uma das duas alternativas.

a) estender os trabalhos até a data do novo evento, de modo a emitir o parecer com a data mais atual; ou

b) emitir o parecer com data dupla, ou seja, mantendo a data original para as demonstrações contábeis, exceto quanto a um assunto específico, adequadamente divulgado nas notas explicativas. Por exemplo “13 de fevereiro de 19X0, exceto quanto à Nota Explicativa 21 às demonstrações contábeis, para a qual a data é 31 de março de 19X0”.

10. O parecer deve ser datado e assinado pelo contador responsável pelos trabalhos, e conter seu número de registro no Conselho Regional de Contabilidade.

11. Caso o trabalho tenha sido realizado por empresa de auditoria, o nome e o número de registro cadastral no Conselho Regional de Contabilidade também devem constar do parecer.

PARECER SEM RESSALVA

12. O parecer sem ressalva é emitido quando o auditor conclui, sobre todos os aspectos relevantes, que:

a) as demonstrações contábeis foram preparadas de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade; e

b) há apropriada divulgação de todos os assuntos relevantes às demonstrações contábeis.

13. O parecer sem ressalva implica afirmação de que, em tendo havido alterações em procedimentos contábeis, os efeitos delas foram adequadamente determinados e revelados nas demonstrações contábeis. Nesses casos, não é requerida nenhuma referência no parecer.

14. O modelo do parecer é aquele do item 11.3.2.3 da NBC T 11.

PARECER COM RESSALVA

15. O parecer com ressalva deve obedecer ao modelo do parecer sem ressalva, modificado no parágrafo de opinião, com a utilização das expressões *exceto por, exceto quanto* ou *com exceção de*, referindo-se aos efeitos do assunto objeto da ressalva. Não é aceitável nenhuma outra expressão na redação desse tipo de parecer. No caso de limitação na extensão do trabalho, o parágrafo referente à extensão também será modificado, para refletir tal circunstância.

16. Quando o auditor emitir parecer com ressalva, adverso ou com abstenção de opinião, deve ser incluída descrição clara de todas as razões que fundamentaram o seu parecer e, se praticável, a quantificação dos efeitos sobre as demonstrações contábeis. Essas informações devem ser apresentadas em parágrafo específico do parecer, precedendo ao da opinião e, se for caso, fazer referência a uma divulgação mais ampla pela entidade em nota explicativa às demonstrações contábeis.

17. O conjunto das informações sobre o assunto objeto de ressalva, constante no parecer e nas notas explicativas sobre as demonstrações contábeis, deve permitir aos usuários claro entendimento de sua natureza e seus efeitos nas demonstrações contábeis, particularmente sobre a posição patrimonial e financeira e o resultado das operações.

PARECER ADVERSO

18. Quando o auditor verificar a existência de efeitos que, isolada ou conjugadamente, forem de tal relevância que comprometam o conjunto das demonstrações contábeis, deve emitir parecer adverso. No seu julgamento deve considerar, tanto as distorções provocadas, quanto a apresentação inadequada ou substancialmente incompleta das demonstrações contábeis.

19. Quando da emissão de parecer adverso, o auditor deve descrever, em um ou mais parágrafos intermediários, imediatamente anteriores ao parágrafo de opinião, os motivos e a

natureza das divergências que suportam sua opinião adversa, bem como os seus principais efeitos sobre a posição patrimonial e financeira e o resultado do exercício ou período.

20. No parágrafo de opinião, o auditor deve explicitar que, devido à relevância dos efeitos dos assuntos descritos no parágrafo ou parágrafos precedentes, ele é da opinião de que as demonstrações contábeis da entidade não estão adequadamente apresentadas, consoante as disposições contidas no item 11.1.1.1 da NBC T 11.

PARECER COM ABSTENÇÃO DE OPINIÃO POR LIMITAÇÃO NA EXTENSÃO

21. O parecer com abstenção de opinião por limitação na extensão é emitido quando houver limitação significativa na extensão do exame que impossibilite o auditor de formar opinião sobre as demonstrações contábeis, por não ter obtido comprovação suficiente para fundamentá-la, ou pela existência de múltiplas e complexas incertezas que afetem um número significativo de rubricas das demonstrações contábeis.

22. Nos casos de limitações significativas, o auditor deve indicar claramente os procedimentos omitidos e descrever as circunstâncias de tal limitação. Ademais, são requeridas as seguintes alterações no modelo de parecer sem ressalva:

a) a substituição da sentença "Examinamos...": por "Fomos contratados para auditar as demonstrações contábeis...";

b) a eliminação da sentença do primeiro parágrafo "Nossa responsabilidade é a de expressar opinião sobre essas demonstrações contábeis"; e

c) a eliminação do parágrafo de extensão.

23. No parágrafo final do parecer, o auditor deve mencionar claramente que os exames não foram suficientes para permitir a emissão de opinião sobre as demonstrações contábeis. A abstenção de opinião não elimina a responsabilidade do auditor de mencionar qualquer desvio relevante que normalmente seria incluído como ressalva no seu parecer e que, portanto, possa influenciar a decisão do usuário dessas demonstrações.

PARECER COM ABSTENÇÃO DE OPINIÃO, POR INCERTEZAS

24. Quando a abstenção de opinião decorrer de incertezas relevantes, o auditor deve expressar, no parágrafo de opinião que, devido à relevância das incertezas descritas em parágrafos intermediários específicos, não está em condições de emitir opinião sobre as demonstrações contábeis. Novamente a abstenção de opinião não elimina a responsabilidade do auditor de mencionar, no parecer, os desvios relevantes que normalmente seriam incluídos como ressalvas.

CIRCUNSTÂNCIAS QUE IMPEDEM A EMISSÃO DE PARECER SEM RESSALVA

25. O auditor pode discordar da administração da entidade quanto:

a) às práticas contábeis utilizadas; e

b) à forma de aplicação das práticas contábeis.

DISCORDÂNCIAS RELATIVAS ÀS PRÁTICAS CONTÁBEIS UTILIZADAS

26. Quando as demonstrações contábeis forem afetadas de maneira relevante pela adoção de prática contábil em desacordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade, o auditor deve emitir parecer com ressalva ou adverso.

27. Nos seus exames, o auditor pode identificar um ou mais aspectos em que as demonstrações contábeis estão afetadas pela adoção de práticas contábeis inadequadas e que podem representar motivos para ressalva em seu parecer. É responsabilidade profissional do auditor discutir tais aspectos com a administração da entidade, com a brevidade e antecedência possíveis, para que ela possa acatar suas sugestões e promover os ajustes contábeis necessários.

28. Essa responsabilidade do auditor decorre do reconhecimento de que, para os usuários, demonstrações contábeis acompanhadas de parecer sem ressalva têm maior utilidade do que aquelas que contenham erros contábeis ou fraudes, mesmo que o parecer que as acompanhe os discrimine e quantifique mediante ressalvas.

29. Os desvios apurados pelo auditor, mas não acatados pela administração, representam divergências para o auditor, o qual deve decidir sobre os efeitos no seu parecer. Essa decisão deve considerar a natureza dos assuntos e sua relevância, e, sempre que tiverem, individual ou conjuntamente, efeitos relevantes, o auditor expressará opinião com ressalva ou adversa.

EXEMPLOS DE PARECER COM RESSALVA OU ADVERSO POR PRÁTICAS CONTÁBEIS INADEQUADAS

Provisão insuficiente para créditos de liquidação duvidosa

30. Se o auditor constatar que a provisão constituída pela entidade não é suficiente para cobrir as perdas esperadas na cobrança de suas contas a receber, mesmo que elaborada de acordo com a legislação fiscal ou regulamentação específica, deve emitir parecer com ressalva ou, dependendo da relevância, adverso.

Um exemplo de relação poderia ser:

(1) Redação normal;

(2) Redação normal.

"(3) A provisão para créditos de liquidação duvidosa constituída pela entidade em 31 de dezembro de 19X1 é de R$ (quantificar). Todavia, nosso exame indicou que tal provisão não é suficiente para cobrir as perdas prováveis na realização de tais créditos, sendo a insuficiência não provisionada, naquela data, de perdas prováveis na realização de tais créditos, sendo a insuficiência não provisionada, naquela data, de aproximadamente R$ (quantificar). Conseqüentemente, em 31 de dezembro de 19X1, o resultado do exercício e o patrimônio líquido estão superavaliados em aproximadamente R$ (quantificar), líquidos dos efeitos tributários".

"(4) Em nossa opinião, exceto quanto aos efeitos da insuficiência de provisão para créditos de liquidação duvidosa comentada no parágrafo 3º, as demonstrações contábeis...".

31. Se a insuficiência da provisão for de tal magnitude que requeira parecer adverso, o parágrafo de opinião será:

"(4) Em nossa opinião, devido à relevância dos efeitos da insuficiência da provisão para créditos de liquidação duvidosa, como mencionado no parágrafo 3º nas demonstrações contábeis referidas no parágrafo 1º, correspondentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 19X1, não representam adequadamente a posição patrimonial e financeira da Empresa

ABC em 31 de dezembro de 19X1, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos referentes ao exercício findo naquela data, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade".

Depreciação não contabilizada ou registrada por valores insuficientes

32. Se a entidade não contabilizou a depreciação em 19X1 ou a registrou por valores insuficientes, cabe ao auditor emitir com ressalva, se os efeitos forem relevantes. Um exemplo de redação poderia ser:

(1) Redação normal.

(2) Redação normal.

"(3) No exercício findo em 31 de dezembro de 19X1, a entidade deixou de contabilizar a depreciação correspondente à conta de máquinas e equipamentos. Como decorrência desse procedimento, em 31 de dezembro de 19X1 o imobilizado está registrado a maior em R$ (quantificar), os estoques em processo e acabados estão a menor R$ (quantificar) e, por conseqüência, o patrimônio líquido e o resultado do exercício findo em 31 de dezembro de 19X1 estão a maior em R$ (quantificar), líquidos dos efeitos tributários".

"(4) Em nossa opinião, exceto quanto aos efeitos da não-contabilização de depreciação descritos no parágrafo 3º, as demonstrações contábeis referidas no parágrafo 1º representam adequadamente, ...".

Entidades de atividade regulamentada ou sujeitas a legislação específica

33. Há inúmeros setores de atividade que têm legislação, normas ou regulamentos específicos, ditados por órgãos governamentais, que abrangem, também, critérios contábeis. Algumas dessas entidades prestam serviços públicos, como as de energia elétrica e telefonia, as instituições financeiras e demais entidades autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, as empresas de seguros, as empresas de transporte aéreo e outras.

34. Tais entidades têm, como as demais, responsabilidades com seus acionistas, quotistas, debenturistas, instituições financeiras e outros credores, funcionários e público em geral. A prestação de contas a tais usuários é feita, principalmente, por meio de demonstrações contábeis exigidas pela legislação societária ou específica, que devem atender a seus critérios e ser elaboradas segundo os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade. Além dessa responsabilidade, tais entidades devem reportar-se aos órgãos governamentais reguladores correspondentes.

35. A responsabilidade do auditor está voltada aos usuários em geral, atendidos pelas demonstrações contábeis divulgadas, devendo emitir sua opinião com base nos Princípios Fundamentais de Contabilidade. Em face da especificidade das operações dessas entidades, as normas e regulamentos emanados dos órgãos reguladores, cujo teor ainda não conste das Normas Brasileiras de Contabilidade e que não conflitem com os Princípios Fundamentais de Contabilidade, podem ser admitidos pelo auditor na fundamentação de seu parecer.

36. O modelo de parecer também é aplicável a essas entidades regulamentadas. Assim, os desvios dos Princípios Fundamentais de Contabilidade originados na legislação ou nas normas regulamentares específicas devem ser tratados de maneira idêntica à observada nas demais entidades, contendo ressalva ou opinião adversa, sempre que relevante.

DISCORDÂNCIA QUANTO À ADEQUAÇÃO DAS DIVULGAÇÕES

Exemplo de parecer com ressalva – Demonstrações contábeis incompletas – Falta da demonstração das origens e aplicações de recursos.

37. modelo de parecer abrange todas as demonstrações requeridas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade, que representam as informações contábeis mínimas. A falta de uma ou mais dessas demonstrações contábeis requer ressalva ao parecer dos auditores. Supondo-se a ausência da demonstração das origens e aplicações de recursos, o parecer dos auditores independentes terá a seguinte forma:

(1) Redação normal, excluída a menção à demonstração das origens e aplicações de recursos.

(2) Redação normal.

"(3) A entidade deixou de apresentar a demonstração das origens e aplicações de recursos para os exercícios findos em 31 de dezembro de 19X1 e 19X0, requerida como parte das informações contábeis mínimas".

"(4) Em nossa opinião, exceto pela falta de demonstração das origens e aplicações de recursos, que resulta em divulgação incompleta, as demonstrações contábeis..."

Omissão de informação relevante. Nota explicativa omissa ou falha

38. Se uma entidade omitir uma nota explicativa necessária à adequada análise e interpretação das demonstrações contábeis, o auditor deve mencionar o fato em parágrafo intermediário de seu parecer. Por ser informação relevante, o parágrafo de opinião terá ressalva, como segue;

"(4) Em nossa opinião, exceto pela falta das informações mencionadas no parágrafo precedente, as demonstrações contábeis referidas no parágrafo 1º representam adequadamente, ...".

LIMITAÇÃO NA EXTENSÃO

39. Como o auditor somente pode emitir parecer sem ressalva quando seu exame foi realizado de acordo com as normas de auditoria e, portanto, com a aplicação de todos os procedimentos necessários na circunstâncias, a existência de limitações na extensão de seu trabalho, como as descritas nos itens seguintes, pode obrigá-lo a emitir parecer com ressalva ou com abstenção de opinião.

Limitações impostas pela administração da entidade

40. A limitação na extensão do trabalho do auditor pode, às vezes, ser imposta pela administração da entidade, mediante situações como:

a) o não acompanhamento da contagem física de estoques;

b) a não-solicitação de confirmação de saldos c/ou informações diretamente com devedores, credores ou outras fontes externas;

c) demonstrações contábeis de controladas ou coligadas não auditadas, representativas de investimentos relevantes na entidade auditada;

d) limitação à aplicação de procedimentos usuais de auditoria que se refiram, direta ou indiretamente, a elementos importantes das demonstrações contábeis, e

e) registros contábeis inadequados.

41. Quando o auditor puder satisfazer-se, no referente às situações citadas, pela aplicação de procedimentos alternativos, não existe limitação significativa na extensão de seu trabalho, e, assim, não é necessária menção, em seu parecer, dessa limitação e do uso dos procedimentos alternativos.

Limitações circunstanciais

42. Uma limitação na extensão do trabalho do auditor pode ser imposta pelas circunstâncias, como a época da sua contratação, que o impossibilite de acompanhar a contagem física dos estoques, ou quando da ocorrência de sinistros. Nessas circunstâncias, o auditor deve tentar utilizar-se de procedimentos alternativos, a fim de obter evidências de auditoria suficientes para emitir seu parecer. Se os procedimentos alternativos não lhe permitirem evidência suficiente, o auditor deve manifestar tal limitação em seu parecer.

Reflexos das limitações no parecer

43. Quando houver limitação na extensão do trabalho, imposta pela administração da entidade ou pelas circunstâncias, e que determine a emissão de parecer com ressalva, o auditor deve descrever a limitação e mencionar a possibilidade de eventuais ajustes que poderiam ser constatados caso não houvesse a limitação.

44. O auditor deve julgar a importância dos procedimentos de auditoria omitidos, considerando a natureza, a relevância e a abrangência dos efeitos potenciais em relação às demonstrações contábeis. Se os efeitos estiverem relacionados com muitos itens das demonstrações contábeis, é provável que esse impacto seja maior do que quando as limitações se referirem a um item ou a um número limitado de itens. Limitações relativas a um único item e que não representem parcela substancial da posição patrimonial e financeira e/ou do resultado das operações normalmente resultarão em parecer com ressalva, embora também possa sê-lo sem ressalva, se o auditor concluir que o efeito não é relevante. As limitações nos procedimentos aplicáveis a muitos itens e que tenham efeitos potenciais relevantes devem resultar em abstenção de opinião.

Ressalva por limitação sobre item relevante. Estoques

45. Se, por exemplo, o auditor for contratado após o encerramento do exercício e não conseguir firmar opinião sobre a existência física dos estoques, sendo estes relevantes no conjunto das demonstrações contábeis, mas não a ponto de exigirem abstenção de opinião, um exemplo de redação poderia ser:

"(1) Examinamos o balanço patrimonial da Empresa ABC, levantado em 31 de dezembro de 19X1, e as respectivas ...".

"(2) Exceto pelo mencionado no parágrafo 3º, nosso exame foi conduzido de acordo com as normas de auditoria e compreendeu ...".

"(3) Pelo fato de termos sido contratados pela Empresa ABC após 31 de dezembro de 19X1, não acompanhamos os inventários físicos dos estoques de 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0, nem foi possível firmar juízo sobre a existência dos estoques por meio de procedimentos alternativos de auditoria".

"(4) Em nossa opinião, exceto pelos efeitos de possíveis ajustes que poderiam resultar da aplicação dos procedimentos de auditoria omitidos, mencionados no parágrafo 3º, as demonstrações contábeis referidas no parágrafo 1º representam adequadamente, ...

"(5) Não examinamos, nem foram examinadas por outros auditores independentes, as demonstrações contábeis do exercício findo em 31 de dezembro de 19X0, cujos valores são apresentados para fins comparativos, e, conseqüentemente, não emitimos opinião sobre elas".

Abstenção de opinião por limitação sobre item extremamente relevante. Estoques

46. Ainda com base no exemplo do item anterior, mas supondo, agora, que os estoques tivessem valor muito significativo e com efeitos potenciais relevantes em relação às demonstrações contábeis, não bastará parecer com ressalva, sendo necessária abstenção de opinião.

Neste caso, o parecer poderia ter a seguinte redação:

"(1) Fomos contratados para auditar as demonstrações contábeis da Empresa ABC relativas ao exercício social findo em 31 de dezembro de 19X1, elaboradas sob a responsabilidade de sua administração".

"(2) Pelo fato de termos sido contratados pela Empresa ABC após 31 de dezembro de 19X1, não acompanhamos as contagens físicas dos estoques em 31 de dezembro de 10X1 e de 19X0, nem foi possível firmamos opinião sobre a existência dos estoques por meio de procedimentos alternativos de auditoria".

"(3) Devido à relevância dos procedimentos omitidos, conforme mencionado no parágrafo 2º, a extensão do nosso exame não foi suficiente para nos possibilitar expressar, e por isso não expressamos, opinião sobre as demonstrações contábeis da Empresa ABC em 31 de dezembro de 19X1, referidas no parágrafo 1º".

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS COMPARATIVAS

47. Quando o auditor emite seu parecer sobre demonstrações contábeis do ano corrente e do ano anterior, deve avaliar o impacto, sobre estas últimas, de circunstâncias e eventos de que eventualmente tome conhecimento ao examinar as demonstrações do exercício atual. Dependendo da relevância desse impacto, o auditor deve avaliar a necessidade de emitir parecer, sobre aquelas demonstrações contábeis, diferente do anteriormente emitido.

Primeira auditoria de uma entidade

48. Nos casos de primeira auditoria de uma entidade que divulgue comparativamente os valores relativos ao exercício anterior, o auditor deve, no parágrafo referente à identificação das demonstrações contábeis examinadas, fazer menção exclusiva ao exercício examinado e destacar, em parágrafo específico, o fato de que as demonstrações contábeis do exercício anterior não foram examinadas por auditores independentes, expressando a abstenção de opinião sobre elas.

49. Para expressar opinião sem ressalva acerca das demonstrações contábeis do exercício atual, são necessários procedimentos de auditoria sobre os saldos de encerramento do exercício anterior quanto às contas de formação histórica e quanto à verificação da uniformidade de aplicação dos Princípios Fundamentos de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade.

50. Se tais procedimentos foram efetuados e não evidenciaram nenhuma situação que represente limitação no exame do exercício atual, a redação do parecer pode obedecer ao seguinte modelo:

"(1) Examinamos o balanço patrimonial da Empresa ABC, levantado em 31 de dezembro de 19X1, e as...".

"(2) Nosso exame foi conduzido de acordo com as normas de auditoria e compreendeu: ...".

"(3) Em nossa opinião, as demonstrações contábeis referidas no parágrafo 1º representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Empresa ABC em 31 de dezembro de 19X1, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos, referentes ao exercício findo naquela data, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade, e as Normas Brasileiras de Contabilidade".

"(4) Não examinamos, nem foram examinadas por outros auditores independentes, as demonstrações contábeis do exercício findo em 31 de dezembro de 19X0, cujos valores são apresentados para fins comparativos, e, conseqüentemente, não emitimos opinião sobre elas".

51. Se os procedimentos adicionais sobre os saldos de encerramento não tiverem a extensão necessária que permita ao auditor segurança quanto à não-existência de efeitos relevantes sobre o resultado do exercício, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos, ele deve decidir a espécie de opinião a ser emitida em função dos efeitos potenciais e da evidência de que disponha em relação a tais demonstrações contábeis, podendo optar por opinião com ressalva ou até por abstenção de opinião. Nessas circunstâncias, o parecer com ressalva, relativo ao exercício atual, poderia ter a seguinte redação:

"(1) Examinamos o balanço patrimonial da Empresa ABC, levantado em 31 de dezembro de 19X1, e as ...".

"(2) Exceto pelo mencionado no parágrafo 3º, nosso exame foi conduzido de acordo com as normas de auditoria e compreendeu: (a) o planejamento...".

"(3) Não examinamos, nem foram examinadas por outros auditores independentes, as demonstrações contábeis do exercício findo em 31 de dezembro de 19X0, cujos valores são representados para fins comparativos, e, conseqüentemente, não emitimos opinião sobre elas. Além disso, os procedimentos adicionais aplicados, decorrentes de primeira auditoria, sobre transações e valores que compõem os saldos em 31 de dezembro de 19X0, não foram suficientes para assegurar que eventuais distorções nos referidos saldos não tenham efeitos relevantes sobre o resultado do exercício, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos do exercícios findo em 19X1.".

"(4) Em nossa opinião, as demonstrações contábeis referidas no parágrafo 1º representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Empresa ABC em 31 de dezembro de 19X1, bem como – exceto quanto aos efeitos de possíveis ajustes que poderiam resultar do exame das demonstrações contábeis do exercício anterior, conforme comentado no parágrafo 3º – o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos referentes ao exercício findo naquela data, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade".

Demonstrações contábeis comparativas quando as do exercício anterior foram examinadas por outros auditores.

52. Quando as demonstrações contábeis são divulgadas de forma comparativa com as do exercício anterior e há mudança de auditores, surge a questão do tratamento dos pareceres relativos aos dois exercícios.

53. A entidade auditada pode optar por publicar o parecer relativo ao atual exercício e também o parecer dos que examinaram o exercício anterior. Nesse caso, o auditor do exercício corrente referir-se-à em seu parecer somente às demonstrações contábeis do exercício que examinou.

54. Todavia, nada impede a divulgação somente do parecer relativo ao último exercício. Nesse caso, o auditor deve mencionar nele que as demonstrações contábeis do exercício anterior foram examinadas por outros auditores, referindo a data do parecer destes, expressando as eventuais ressalvas, seus efeitos e possíveis reflexos no exercício atual.

55. Como mencionado no parágrafo 51, para expressar opinião sem ressalva sobre as demonstrações contábeis do exercício atual, o auditor deve aplicar procedimentos de auditoria sobre os saldos existentes no encerramento do exercício anterior, incluindo a verificação da uniformidade de aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade. Quando as demonstrações contábeis do ano anterior foram examinadas por ouro auditor, parte da evidência necessária sobre aqueles saldos poderá ser obtida mediante a revisão dos seus papéis de trabalho.

56. Nessa circunstâncias, o parecer, nos parágrafos de identificação e de opinião, referir-se-à somente ao exercício atual, e, em parágrafo próprio, será mencionado que o exame do exercício anterior foi efetuado por outro auditor. Exemplo:

"(4) as demonstrações contábeis relativas ao exercício findo em 31 de dezembro de 19X0 foram examinadas por auditores independentes, que emitiram parecer, sem ressalva (ou indicar as correspondentes ressalvas), datado de ..... de ..... de 19X1.".

Reflexos quando houver aceitação do trabalho de outros auditores

57. Quando o auditor aceita o parecer de outros auditores, por não ter evidências que indiquem restrições aos seus trabalhos e conclusões, deve destacar no seu parecer a divisão de responsabilidades.

58. Assim, por exemplo, quando as demonstrações contábeis, de entidades controladas e/ou coligadas, correspondentes a investimentos relevantes, foram auditadas por outro auditor, que tenha emitido parecer sem ressalva sobre elas, a redação do parecer poderá ser a seguinte;

"(1) Examinamos os balanços ... administração. Nossa responsabilidade ... contábeis. As demonstrações contábeis da controlada X S.A, relativas aos exercícios findos em 31 de dezembro de 19X1 e 19X0, foram examinadas por outros auditores independentes, e a nossa opinião, no que diz respeito aos investimentos no valor de R$ ..... em 31 de dezembro de 19X1 (19X0 – R$ .....) e dos resultados decorrentes dessa controlada, no valor de R$ ..... em 31 de dezembro de 19X1 (19X0 – R$ .....), está baseada no parecer desses auditores".

"(2) Redação normal.

"(3) Em nossa opinião, com base em nossos exames e no parecer de outros auditores independentes, as demonstrações contábeis ...".

59. Entende-se, nesse exemplo, que os dados indispensáveis referentes aos investimentos na controlada e/ou coligada estão adequadamente divulgados em notas explicativas.

60. A referência ao parecer dos outros auditores, mesmo sem a indicação do conteúdo de sua opinião, significa que:

"(a) o parecer dos outros auditores não teve ressalvas ou teve ressalvas que não afetam a posição patrimonial e financeira e os resultados da investidora"; e

"(b) não há nenhuma restrição aos seus trabalhos e conclusões".

61. Quando, todavia, o outro auditor emitiu parecer com ressalva, adverso, ou com abstenção de opinião, o auditor deve analisar se o motivo é de tal relevância que afete o seu próprio parecer em relação às demonstrações contábeis da investidora. Nesse caso, o auditor deve ampliar a referência feita no parágrafo intermediário, indicando a data do parecer, a natureza do problema e seus efeitos nas demonstrações contábeis da investidora.

62. Quando os efeitos não forem relevantes, não é necessário mencioná-los no parecer do auditor da investidora.

Reflexos quando o auditor não poder utilizar o trabalho dos outros auditores

63. O auditor deve emitir parecer com ressalva ou abstenção de opinião quando concluir, baseado nos procedimentos recomendados, que o trabalho dos outros auditores não pode ser utilizado e que não pode aplicar procedimentos adicionais suficientes com relação às demonstrações contábeis da controlada e/ou coligada ou ao item sobre o qual os outros auditores emitiram parecer.

15.4. Normas da Comissão de Valores Mobiliários sobre auditoria independente

INSTRUÇÃO Nº 308, DE 14 DE MAIO DE 1999*

Dispõe sobre registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários, define os deveres e as responsabilidades dos administradores das entidades auditadas no relacionamento com os auditores independentes, e revoga as Instruções CVM nº 216, de junho de 1994, e 275, de 12 de março de 1998.

O Presidente da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) torna público que o Colegiado, em reunião realizada nesta data, tendo em vista o disposto nos arts. 1º inciso V. 22, parágrafo único, inciso IV e 26, §§ 1º e 2º, da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e tendo em vista o disposto no art. 177, § 3º, da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, RESOLVE baixar a seguinte Instrução:

DO REGISTRO, SUAS CATEGORIAS E CONDIÇÕES

Art. 1º O auditor independente para exercer atividade no âmbito do mercado de valores mobiliários, está sujeito ao registro na Comissão de Valores Mobiliários, regulado pela presente Instrução.

Art. 2º O registro de auditor independente compreende duas categorias:

I – Auditor Independente – Pessoa Física (AIPF), conferido ao contador que satisfaça os requisitos previstos nos arts. 3º e 5º desta Instrução;

* Publicada no *Diário Oficial da União*, seção I, de 19.5.1999, pp. 6-12.

II – Auditor Independente – Pessoa Jurídica (AIPJ), conferido à sociedade profissional, constituída sob a forma de sociedade civil, que satisfaça os requisitos previstos nos arts. 4º e 6º desta Instrução.

§ 1º A Comissão de Valores Mobiliários manterá, ainda, cadastro dos responsável técnicos autorizados a emitir e assinar parecer de auditoria, em nome de cada sociedade, no âmbito do mercado de valores mobiliários.

§ 2º Para efeito desta Instrução, os responsáveis técnicos compreendem os sócios, diretores e demais contadores integrantes do quadro técnico de cada sociedade, que tenham atendido às exigências contidas nesta Instrução.

Art. 3º Para fins de registro na categoria de Auditor Independente – Pessoa Física, deverá o interessado atender às seguintes condições:

I – estar registrado em Conselho Regional de Contabilidade, na categoria de contador;

II – haver exercido atividade de auditoria de demonstrações contábeis, dentro do território nacional, por período não inferir a cinco anos, consecutivos ou não, contados a partir da data do registro em Conselho Regional de Contabilidade, na categoria de contador, nos termos do art. 7º.

III – estar exercendo atividade de auditoria independente, mantendo escritório profissional legalizado, em nome próprio, com instalações compatíveis com o exercício da atividade, em condições que garantam a guarda, a segurança e o sigilo dos documentos e informações decorrentes dessa atividade, bem como a privacidade no relacionamento com seus clientes;

IV – possuir conhecimento permanentemente atualizado sobre o ramo de atividade, os negócios e as práticas contábeis e operacionais de seus clientes, bem como possuir estrutura operacional adequada ao seu número e porte; e

V – ter sido aprovado em exame de qualificação técnica previsto no art. 30.

Art. 4º Para fins de registro na categoria de Auditor Independente – Pessoa Jurídica, deverá a interessada atender às seguintes condições:

I – estar inscrita no Registro Civil das Pessoas Jurídicas, sob a forma de sociedade civil, constituída exclusivamente para prestação de serviços profissionais de auditoria e demais serviços inerentes à profissão de contador;

II – que todos os sócios sejam contadores e que, pelo menos a metade desses, sejam cadastrados como responsáveis técnicos, conforme disposto nos §§ 1º e 2º do art. 2º.

III – constar do contrato social, ou ato constitutivo equivalente, cláusula dispondo que a sociedade responsabilizar-se-á pela reparação de dano que causar a terceiros, por culpa ou dolo, no exercício da atividade profissional e que os sócios responderão solidaria e ilimitadamente pelas obrigações sociais, depois de esgotados os bens da sociedade;

IV – estar regularmente inscrita, bem como seus sócios e demais responsáveis técnicos regularmente registrados, em Conselho Regional de Contabilidade;

V – terem todos os responsáveis técnicos autorizados a emitir e assinar parecer de auditoria em nome da sociedade conforme disposto nos §§ 1º e 2º do art. 2º, exercido atividade de auditoria de demonstrações contábeis, comprovada nos termos do art. 7º, dentro do território nacional por período não inferior a cinco anos, consecutivos ou não, contados a partir da data do registro em Conselho Regional de Contabilidade, na categoria de contador;

VI – terem sido todos os responsáveis técnicos aprovados em exame de qualificação técnica previsto no art. 30.

VII – manter escritório profissional legalizado em nome da sociedade, com instalações compatíveis com o exercício da atividade de auditoria independente, em condições que garantam a guarda, a segurança e o sigilo dos documentos e informações decorrentes dessa atividade, bem como a privacidade no relacionamento com seus clientes; e

VIII – manter quadro permanente de pessoal técnico adequado ao número e porte de seus clientes, com conhecimento constantemente atualizado sobre o seu ramo de atividade, os negócios, as práticas contábeis e operacionais.

DA INSTRUÇÃO DO PEDIDO DE REGISTRO

Art. 5º O pedido de registro de Auditor Independente – Pessoa Física será instruído com os seguintes documentos:

I – requerimento (Anexo I);

II – cópia da carteira de identidade de contabilista, na categoria de contador, ou certidão equivalente, expedida por Conselho Regional de Contabilidade;

III – informação cadastral (Anexo II);

IV – cópia do Alvará de Licença para Localização e Funcionamento, ou documento hábil equivalente, expedido pela Prefeitura do Município onde o requerente exerça a atividade, que comprove e legalização do escritório em nome próprio;

V – comprovação do exercício da atividade de auditoria, conforme o disposto no art. 7º.

VI – certificado de aprovação em exame de qualificação técnica, previsto no art. 30; e

VII – declaração legal (Anexo III).

Art. 6º O pedido de registro de Auditor Independente – Pessoa Jurídica será instruído com os seguintes documentos:

I – requerimento (Anexo IV);

II – traslado ou certidão do instrumento de contrato social, ou ato constitutivo equivalente, e alterações posteriores, com prova de inscrição e arquivamento no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, e inscrição em Conselho Regional de Contabilidade;

III – relação dos endereços da sede e dos escritórios, se for o caso;

IV – relação das entidades nas quais a sociedade, seus sócios e responsáveis técnicos tenham participação no capital social e que atuem ou prestem serviços no âmbito do mercado de valores mobiliários, indicando as respectivas áreas de atuação;

V – cópia do Alvará de Licença e Funcionamento ou documento hábil equivalente, expedido pela Prefeitura, da sede e dos escritórios, se for o caso, que comprove a sua legalização;

VI – cópia do Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica do Ministério da Fazenda da sede e dos escritórios, se for o caso;

VII – cópia do Alvará de Registro expedido por Conselho Regional de Contabilidade da sede e dos escritórios, se for o caso;

VIII – declaração legal (Anexo V);

IX – indicação de até dois sócios como representantes da sociedade perante a CVM, que se encarregarão de diligenciar e encaminhar a prestação de esclarecimentos relacionadas com o atendimento desta Instrução e com o exercício da atividade profissional no âmbito do mercado de valores mobiliários;

X – cópia da carteira de identidade de contabilista, na categoria de contador, ou certidão equivalente expedida por Conselho Regional de Contabilidade, dos sócios e dos demais responsáveis técnicos;

XI – informação cadastral dos sócios e dos demais responsáveis técnicos (Anexo II);

XII – comprovação do exercício da atividade de auditoria de cada um dos responsáveis técnicos, nos termos do art. 7º, e

XIII – certificado de aprovação no exame de qualificação técnica de cada um dos responsáveis técnicos, previsto no art. 30.

DA COMPROVAÇÃO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA

Art. 7º O exercício da atividade de auditoria poderá ser comprovado mediante a apresentação dos seguintes documentos:

I – cópias de pareceres de auditoria acompanhados das demonstrações contábeis auditadas, emitidos e assinados pelo interessado, publicados em jornais ou revistas especializadas, bastando uma publicação para cada ano; ou

II – cópia do registro individual de empregado ou declaração da sociedade de auditoria registrada na CVM, firmada por seu sócio representante, e cópia da carteira de trabalho do profissional, observado o disposto nos §§ 2º e 3º deste artigo.

§ 1º A critério da CVM, a comprovação de experiência em trabalhos de auditoria de demonstrações contábeis poderá ser satisfeita, ainda, mediante a apresentação de:

a) cópias de pareceres de auditoria e respectivos relatórios circunstanciados, emitidos e assinados pelo interessado, acompanhados das respectivas demonstrações contábeis, autenticados pela entidade auditada, contendo expressa autorização para que tais documentos sejam apresentados à Comissão de Valores Mobiliários, com a finalidade de comprovação da atividade de auditoria do interessado, bastando uma comprovação para cada ano; ou

b) declaração de entidade governamental, companhia aberta ou empresa reconhecida de grande porte, firmada por seu representante legal, na qual deverão constar todas as informações pertinentes ao vínculo de emprego, atestando haver o mesmo exercido cargo ou função de auditoria de demonstrações contábeis.

§ 2º Nos casos previstos no inciso II e na letra *b* do § 1º deste artigo, deverá ser comprovado o exercício, pelo prazo mínimo de dois anos, em cargo de direção, chefia ou supervisão na área de auditoria de demonstrações contábeis, a partir do registro na categoria de contador.

§ 3º A comprovação de atendimento do disposto neste artigo poderá ser feita por períodos parciais, consecutivos ou não, desde que o somatório do período de exercício de atividade não seja inferior a cinco anos.

DO EXAME DO PEDIDO E DO PRAZO PARA A CONCESSÃO DO REGISTRO

Art. 8º O pedido de registro como auditor independente será objeto de exame pela Comissão de Valores Mobiliários, que poderá exigir a complementação dos documentos inicialmente apresentados, a sua atualização, bem como a apresentação de outros documentos, inclusive papéis de trabalho de auditoria, que julgar necessários.

Art. 9º O prazo para concessão do registro é de trinta das a contar da data do protocolo de entrada do pedido na CVM.

§ 1º Decorrido o prazo previsto sem que haja qualquer manifestação da Comissão, presume-se que o pedido de registro foi aprovado, podendo o interessado requerer a expedição do respeito Ato Declaratório, salvo os casos em que seja verificado que o mesmo não está devidamente instruído e documentado.

§ 2º O prazo de trinta dias será suspenso uma única vez se a CVM solicitar informação ou documento adicional necessário ao exame do pedido de registro, ou condicionar sua aprovação a modificações na documentação pertinente.

§ 3º É assegurado à CVM, para manifestação final, período correspondente a cinco dias úteis, caso o restante do prazo previsto no § 2º seja a este inferior.

Art.10. Será indeferido o pedido de registro como Auditor Independente – Pessoa Jurídica quando estiver incluído contador que, nos termos dos arts. 15 e 35 desta Instrução, tenha tido seu registro cancelado ou suspenso pela Comissão de Valores Mobiliários, enquanto não transcorrido o cumprimento da penalidade.

Parágrafo único. O pedido de registro como Auditor Independente – Pessoa Física, será também, nas mesmas condições, indeferido.

Art. 11. Não será permitido o registro, na categoria de Auditor Independente – Pessoa Física, de contador que seja sócio, diretor ou responsável técnico ou que tenha vínculo empregatício com Auditor Independente – Pessoa Jurídica.

Art. 12. Deferido o pedido, a Comissão de Valores Mobiliários expedirá o competente Ato Declaratório, que será publicado no Diário Oficial da União.

Parágrafo único. O Ato Declaratório, publicado no Diário Oficial da União, constitui documento comprobatório do registro na CVM, com validade em todo o território nacional.

Art. 13. Indeferido o pedido, a Comissão de Valores Mobiliários cientificará o interessado mediante correspondência, com esclarecimento das razões que deram causa ao indeferimento.

Art. 14. Da decisão denegatória caberá recurso voluntário ao Colegiado da Comissão de Valores Mobiliários, nos termos das normas em vigor.

DOS CASOS DE SUSPENSÃO E CANCELAMENTO AUTOMÁTICOS

Art. 15. O Auditor Independente – Pessoa Física, o Auditor Independente – Pessoa Jurídica e seus responsáveis técnicos poderão ter, respectivamente, o registro e o cadastro na Comissão de Valores Mobiliários suspenso ou cancelado, sem prejuízo de outras sanções legais cabíveis, nos casos em que:

I – seja comprovada a falsidade dos documentos ou declarações apresentados para a obtenção do registro na Comissão de Valores Mobiliários;

II – sejam descumpridas quaisquer das condições necessárias à sua concessão ou à sua manutenção ou se for verificada a superveniência de situação impeditiva;

III – tenham sofrido pena de suspensão ou cancelamento do registro profissional, transitada em julgado, aplicada pelo órgão fiscalizador da profissão; ou

IV – forem, por sentença judicial transitada em julgado:

a) declarados insolventes;

b) condenados em processo-crime de natureza infamante, ou por crime ou contravenção de conteúdo econômico;

c) impedidos para exercer cargo público; ou

d) declarados para exercerem os seus direitos civis.

§ 1º A CVM comunicará previamente ao auditor independente a decisão de suspender ou cancelar o seu registro, nos termos deste artigo, concedendo-lhe o prazo de dez dias úteis, contados da data do recebimento da comunicação, para apresentar as suas razões de defesa ou regularizar o seu registro.

§ 2º Da decisão de suspensão ou cancelamento do registro, segundo o disposto neste artigo, caberá recurso voluntário, com efeito suspensivo, ao Colegiado desta Comissão, de acordo com as demais normas vigentes.

DAS INFORMAÇÕES PERIÓDICAS E EVENTUAIS

Art. 16. O Auditor Independente – Pessoa Física e o Auditor Independente – Pessoa Jurídica deverão remeter anualmente, até o último dia útil do mês de abril, as informações requeridas no anexo VI, relativas ao exercício anterior.

Art. 17. Sem prejuízo de, a qualquer tempo, a Comissão de Valores Mobiliários poder exigir a atualização de quaisquer documentos e informações, os auditores independentes deverão, sempre que houver alteração, encaminhar à CVM:

I – no prazo de dez dias da data da sua ocorrência:

a) Informação Cadastral (Anexo II): e

b) cópia da carteira de identidade de contabilista ou certidão equivalente dos novos sócios ou responsáveis técnicos.

II – no prazo de trinta dias da data da sua ocorrência:

a) traslado, certidão ou cópia das alterações do contrato social, com prova de inscrição e arquivamento no Registro Civil das Pessoas Jurídicas e no Conselho Regional de Contabilidade; e

b) declaração legal (Anexo III e V) e demais documentos previstos nos arts. 5º e 6º desta Instrução.

Art. 18. Os auditores independentes que não mantiverem atualizado o seu registro ou não apresentarem os esclarecimentos e informações especificadas nesta Instrução ficam sujeitos à muita cominatória diária, observados os seguintes valores:

I – Multa de R$ 50,00 (cinqüenta reais) – pela não apresentação das informações e documentos requeridos no inciso II do art. 17 desta Instrução;

II – Multa de R$ 100,00 (cem reais) – pela não apresentação das informações e documentos requeridos no art. 16, no inciso I do art. 17 e nos §§ 1º e 2º do art. 28 desta Instrução.

Parágrafo único. Os valores referidos neste artigo serão reduzidos à metade quando o auditor independente não possuir clientes no âmbito do mercado de valores mobiliários.

DAS NORMAS RELATIVAS AO EXERCÍCIO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA NO MERCADO DE VALORES MOBILIÁRIOS

Art. 19. O auditor independente, no exercício de sua atividade no âmbito do mercado de valores mobiliários, deve cumprir e fazer cumprir, por seus empregados e prepostos, as normas específicas emanadas da Comissão de Valores Mobiliários.

Art. 20. O Auditor Independente – Pessoa Física e o Auditor Independente – Pessoa Jurídica, todos os seus sócios e integrantes do quadro técnico deverão observar, ainda, as

normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade – CFC e os pronunciamentos técnicos do Instituto Brasileiro de Contadores – IBRACON, no que se refere à conduta profissional, ao exercício da atividade e à emissão de pareceres e relatórios de auditoria.

Art. 21. Os pareceres de auditoria e os documentos destinados a satisfazer as exigências da Comissão de Valores Mobiliários deverão ser emitidos e assinados, como a indicação única da categoria profissional e do número de registro no Conselho Regional de Contabilidade, quando Pessoa Física, ou com a indicação da categoria profissional, do número de registro e de cadastro no Conselho Regional de Contabilidade, respectivamente, do responsável técnico e da sociedade, quando Pessoa Jurídica.

DAS HIPÓTESES DE IMPEDIMENTO E DE INCOMPATIBILIDADE

Art. 22. Não poderão realizar auditoria independente o Auditor Independente – Pessoa Física, os sócios e os demais integrantes do quadro técnico de Auditor Independente – Pessoa Jurídica quando ficar configurada, em sua atuação na entidade auditada, suas controladas, controladoras ou integrantes de um mesmo grupo econômico, a infringência às normas do Conselho Federal de Contabilidade – CFC relativas à independência.

Art. 23. É vedado ao Auditor Independente e às pessoas físicas e jurídicas a ele ligadas, conforme definido nas normas de independência do CFC, em relação às entidades cujo serviço de auditoria contábil esteja a seu cargo:

I – adquirir ou manter títulos ou valores mobiliários de emissão da entidade, suas controladas, controladoras ou integrantes de um mesmo grupo econômico; ou

II – prestar serviços de consultoria que possam caracterizar a perda da sua objetividade e independência

Parágrafo único. São exemplos de serviços de consultoria previstos no *caput* deste artigo:

I – assessoria à reestruturação organizacional;

II – avaliação de empresa;

III – reavaliação de ativos;

IV – determinação de valores para efeito de constituição de provisões ou reservas técnicas e de provisões para contingências;

V – planejamento tributário;

VI – remodelamento dos sistemas contábil, de informações e de controle interno; ou

VII – qualquer outro produto ou serviço que influencie ou que possa vir a influenciar as decisões tomadas pela administração da instituição auditada.

Art. 24. O auditor independente deverá renunciar à função na ocorrência das situações previstas no art. 22.

Parágrafo único, Constatada a não observância do disposto neste artigo, a Comissão de Valores Mobiliários poderá determinar a substituição do auditor independente.

DOS DEVERES E RESPONSABILIDADES DOS AUDITORES INDEPENDENTES

Art. 25. No exercício de suas atividades no âmbito do mercado de valores mobiliários, o auditor independente deverá, adicionalmente:

I – verificar:

a) se as demonstrações contábeis e o parecer de auditoria foram divulgados nos jornais em que seja obrigatória a sua publicação e se estes correspondem às demonstrações contábeis auditadas e ao relatório ou parecer originalmente emitido;

b) se as informações e análises financeiras apresentadas no relatório da administração da entidade estão em consonância com as demonstrações contábeis auditadas;

c) se as destinações do resultado da entidade estão de acordo com as disposições da lei societária, com o seu estatuto social e com as normas emanadas da CVM; e

d) o eventual descumprimento das disposições legais e regulamentares aplicáveis às atividades da entidade auditada e/ou relativas à sua condição de entidade integrante do mercado de valores mobiliários, que tenham, ou possam vir a ter reflexos relevantes nas demonstrações contábeis ou nas operações da entidade auditada.

II – elaborar e encaminhar à administração e, quando solicitado, ao Conselho Fiscal, relatório circunstanciado que contenha suas observações a respeito de deficiência ou ineficácia dos controles internos e dos procedimentos contábeis da entidade auditada;

III – conservar em boa guarda pelo prazo mínimo de cinco anos, ou por prazo superior por determinação expressa desta Comissão em caso de Inquérito Administrativo, toda a documentação, correspondência, papéis de trabalho, relatórios e pareceres relacionados com o exercício de suas funções;

IV – indicar com clareza, e em quanto, as contas ou subgrupos de contas do ativo, passivo, resultado e patrimônio líquido que estão afetados pela adoção de procedimentos contábeis conflitantes com os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como os efeitos no dividendo obrigatório e no lucro ou prejuízo por ação, conforme o caso, sempre que emitir relatório de revisão especial de demonstrações trimestrais ou parecer adverso ou com ressalva;

V – dar acesso à fiscalização da CVM e fornecer ou permitir a reprodução dos documentos referidos no item III, que tenham servido de base à emissão de revisão especial de demonstrações trimestrais ou do parecer de auditoria; e

VI – possibilitar, no caso de substituição por outro auditor, resguardados os aspectos de sigilo e mediante prévia concordância da entidade auditada, o acesso do novo auditor contratado aos documentos e informações que serviram de base para a emissão dos relatórios de revisões especiais de demonstrações trimestrais e pareceres de auditoria dos exercícios anteriores.

Parágrafo único. Constatada qualquer irregularidade relevante em relação ao que estabelece os incisos I e II, o auditor independente deverá comunicar o fato à CVM, por escrito, no prazo máximo de vinte dias, contados da data da sua ocorrência.

DOS DEVERES E RESPONSABILIDADES DOS ADMINISTRADORES E DO CONSELHO FISCAL

Art. 26. A entidade ao contratar os serviços de auditoria independente, deve fornecer ao auditor todos os elementos e condições necessários ao perfeito desempenho de suas funções.

§ 1º A entidade auditada deverá fornecer ao auditor independente a carta de responsabilidade da administração, de acordo com as normas aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

§ 2º A responsabilidade dos administradores das entidades auditadas pelas informações contidas nas demonstrações contábeis, ou nas declarações fornecidas, não elide a responsabilidade do auditor independente no tocante ao seu relatório de revisão especial de demonstrações trimestrais ou ao seu parecer de auditoria, nem o desobriga da adoção dos procedimentos de auditoria requeridos nas circunstâncias.

Art. 27. Os administradores das entidades auditadas serão responsabilizados pela contratação de auditores independentes que não atenderem às condições previstas nesta Instrução, especialmente quanto à sua independência e à regularidade de seu registro na Comissão de Valores Mobiliários.

Parágrafo único. Sem prejuízo das sanções legais cabíveis, constatada a falta de independência do auditor ou a ausência de registro nesta CVM, o trabalho de auditoria será considerado sem efeito para o atendimento da lei e das normas da Comissão.

Art. 28. A administração da entidade auditada deverá, no prazo de vinte dias, comunicar à CVM a mudança de auditor, havendo ou não rescisão do contrato de prestação dos serviços de auditoria, com justificativa da mudança, na qual deverá constar a anuência do auditor substituído.

§ 1º Decorrido o prazo sem que haja manifestação da entidade auditada quanto à informação requerida, o auditor independente deverá comunicar à CVM a substituição, no prazo de dez dias, contados a partir da data do encerramento do prazo conferido à administração da entidade.

§ 2º O auditor independente que não concordar com a justificativa apresentada para a sua substituição deverá encaminhar à CVM as razões de sua discordância, no prazo de trinta dias, contados a partir da data da substituição.

§ 3º O descumprimento do disposto neste artigo sujeitará a entidade e o auditor independente à multa cominatória diária, nos termos do art. 18 desta Instrução.

Art. 29. O conselho fiscal da entidade auditada, quando em funcionamento, deverá verificar o correto cumprimento pelos administradores do disposto nos arts. 27 e 28.

DO EXAME DE QUALIFICAÇÃO TÉCNICA

Art. 30. O exame de qualificação técnica será realizado, no mínimo no primeiro semestre de cada ano, com vistas à habilitação do auditor independente para o exercício da atividade de auditoria de demonstrações contábeis para todas as entidades integrantes do mercado de valores mobiliários.

Parágrafo único. O exame de qualificação técnica será aplicado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) em conjunto com o Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON) ou por instituição indicada pela CVM, nos moldes a serem definidos em ato próprio.

DA ROTATIVIDADE DOS AUDITORES

Art. 31. O Auditor Independentes-Pessoa Física e o Auditor Independente-Pessoa Jurídica não podem prestar serviços para um mesmo cliente, por prazo superior a cinco anos

consecutivos, contados a partir da data desta Instrução, exigindo-se um intervalo mínimo de três anos para a sua recontratação.

DO CONTROLE DE QUALIDADE INTERNO

Art. 32. O auditor independente deverá implementar um programa de controle de qualidade, segundo as diretrizes emanadas do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e do Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON), que vise a garantir o pleno atendimento das normas que regem a atividade de auditoria de demonstrações contábeis e das normas emanadas desta Comissão de Valores Mobiliários.

§ 1º O programa interno de controle de qualidade será estabelecido de acordo com a estrutura de sua equipe técnica e a complexidade dos serviços a seu cargo, no caso de Auditor Independente-Pessoa Jurídica e quanto à competência técnico-profissional, no caso de Auditor Independente-Pessoa Física.

§ 2º O programa interno de controle de qualidade poderá ser desenvolvido em conjunto com outros auditores independentes ou em convênio com instituição especializada, devendo o Auditor Independente-Pessoa Jurídica indicar sócio responsável pela implementação e condução desse programa.

§ 3º O programa interno de controle de qualidade será exigido após doze meses da publicação das normas e diretrizes aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) que regulamentem essa matéria.

DO CONTROLE DE QUALIDADE EXTERNO

Art. 33. Os auditores independentes deverão, a cada quatro anos, submeter-se à revisão do seu controle de qualidade, segundo as diretrizes emanadas do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e do Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON), que será realizada por outro auditor independente, também registrado na Comissão de Valores Mobiliários, cuja escolha deverá ser comunicada previamente a esta Autarquia.

§ 1º No caso de Auditor Independente-Pessoa Jurídica, a revisão do controle de qualidade será efetuada por sociedade de auditores que possua estrutura compatível com o trabalho a ser desenvolvido.

§ 2º O auditor revisor deverá emitir relatório de revisão do controle de qualidade a ser encaminhado ao auditor independente e à CVM até 31 de outubro do ano em que se realizar a revisão.

§ 3º A primeira revisão de controle de qualidade deverá ser efetuada, no máximo, até dois anos contados a partir da publicação desta Instrução.

§ 4º O auditor independente responsável pela revisão do controle de qualidade também deverá observar, em relação ao auditor revisado, as normas de independência aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

§ 5º A Comissão de Valores Mobiliários poderá determinar a substituição do auditor independente escolhido para a realização do controle de qualidade quando, a seu critério,

não atenderem às condições para a realização da revisão ou por inobservância do disposto nos §§ 1º e 4º.

DO PROGRAMA DE EDUCAÇÃO CONTINUADA

Art. 34. Os auditores independentes deverão manter uma política de educação continuada de todo o seu quadro funcional e de si próprio, conforme o caso, segundo as diretrizes aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e pelo Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON), com vistas a garantir a qualidade e o pleno atendimento das normas que regem o exercício da atividade de auditoria de demonstrações contábeis.

DAS PENALIDADES

Art. 35. O Auditor Independente-Pessoa Física, o Auditor Independente-Pessoa Jurídica e os seus responsáveis técnicos poderão ser advertidos, multados, ou ter o seu registro na Comissão de Valores Mobiliários suspenso ou cancelado, sem prejuízo de outras sanções legais cabíveis, quando:

I – atuarem em desacordo com as normas legais e regulamentares que disciplinam o mercado de valores mobiliários, inclusive o descumprimento das disposições desta Instrução;

II – realizarem auditoria inepta ou fraudulenta, falsearam dados ou números, ou sonegarem informações que sejam de seu dever revelar; ou

III – utilizarem, em benefício próprio ou de terceiros, ou permitirem que terceiros se utilizem de informações a que tenham tido acesso em decorrência do exercício da atividade de auditoria.

Art. 36. O descumprimento das disposições contidas nesta Instrução sujeita os seus infratores às penalidades previstas no art. 11 da Lei nº 6.385/76.

Art. 37. Constitui infração grave, para o efeito do disposto no § 3º do art. 11 da Lei nº 6.385/76, o descumprimento do disposto nos arts: 20, 22, 23, 25, 31, 32, 33 e nos incisos II e III do art. 35 desta Instrução.

Art. 38. Constituem hipóteses de infração de natureza objetiva, sujeitas ao rito sumário de processo administrativo, o descumprimento dos arts. 16, 17, 21, parágrafo único do art. 25, § 1º do art. 26, 27 e §§ 1º e 2º do art. 28 desta Instrução.

Parágrafo único. Não será adotado o rito sumário em caso de reincidência específica ou genérica.

Art. 39. A Comissão de Valores Mobiliários dará conhecimento, em publicação no Diário Oficial da União, do cancelamento ou da suspensão do registro de auditor independente e comunicará a ocorrência ao Conselho Regional de Contabilidade pertinente, nos casos de aplicação das penalidades previstas nesta Instrução.

Parágrafo único. No caso de cancelamento, os documentos e declarações apresentados para obtenção e manutenção do registro ficarão à disposição do interessado, por um prazo de sessenta dias, após o qual poderão ser destruídos.

Art. 40. A Comissão de Valores Mobiliários divulgará, periodicamente, e manterá atualizada e disponível para o mercado, a relação dos auditores independentes que tenham sido penalizados em inquérito administrativo.

DAS DISPOSIÇÕES FINAIS E TRANSITÓRIAS

Art. 41. O exame de qualificação técnica, previsto no art. 30, não será exigido dos auditores independentes que já estiveram registrados nesta CVM, na data em que esta instrução entrar em vigor .

Parágrafo único. Os auditores independentes que vierem a se registrar nesta CVM, a partir da vigência desta Instrução, estarão dispensados da apresentação do certificado de aprovação no exame de qualificação técnica, enquanto o mesmo não estiver regulamentado.

Art. 42. Esta Instrução entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

Art. 43. Ficam revogadas as Instruções CVM nº 216, de 29 de junho de 1994, e 275, de 12 de março de 1998.

Francisco da Costa e Silva

ANEXO I
(Requerimento para registro de Auditor Independente-Pessoa Física)

À
COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS
Rio de Janeiro – RJ

(Nome completo) requer o registro de "Auditor Independente-Pessoa Física", para o que anexa:

– cópia da carteira de identidade de contabilista, na categoria de contador, ou certidão equivalente expedida por Conselho Regional de Contabilidade, indicando a data da homologação do registro na categoria de contador;

– informação cadastral (Anexo II);

– declaração legal (Anexo III);

– cópia do Alvará de Licença para Localização e Funcionamento ou documento hábil equivalente, expedido pela Prefeitura Municipal;

– cópia do certificado de aprovação no exame de qualificação técnica;

– documentos para comprovação do exercício da atividade de auditoria, nos termos do art. 7º; e

– comprovação de haver se desligado do quadro de auditores de "Auditor Independente – Pessoa Jurídica" (se aplicável), conforme o art. 11).

Local e data
Nome completo e assinatura
Número do CRC

ANEXO II
Informação Cadastral

1. Nome completo:
2. Forma abreviada que comumente use:

3. Endereço particular: (indicar o logradouro, número, complemento, bairro, cidade, UF, CEP, telefone, fax, e-mail etc.).

4. Nacionalidade, local e data do nascimento:

5. Filiação:

6. Estado civil (se casado, indicar o nome do cônjuge e o regime de casamento):

7. Documento de identidade: (indicar número de registro, data da expedição e o órgão expedidor).

8. Documento de identidade profissional: (indicar número de registro, data da expedição e o Conselho Regional de Contabilidade expedidor).

9. Número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas do Ministério da Fazenda:

10. Denominação do "Auditor Independente-Pessoa Jurídica" registrado na Comissão de Valores Mobiliários, do qual seja sócio, diretor ou empregado (quando for o caso): (indicar a denominação ou razão social no pressuposto da obtenção do registro).

11. Endereço profissional: (indicar o logradouro, número, complemento, bairro, cidade, UF, CEP, telefone, telex, fax, e-mail etc.):

12. Atividades exercidas e participação em cursos, congressos e seminários na área de contabilidade, auditoria ou mercado de capitais, (a critério do interessado, as informações deste tem poderão ser apresentadas em documento anexo).

13. Participação como sócio ou acionista de entidades, inclusive do cônjuge e dos dependentes: (relacionar, separadamente, a participação do próprio e dos dependentes, indicando a denominação/razão social, a quantidade de ações ou quotas possuídas e o percentual de participação ou informar que não há nada a declarar).

14. Informações complementares, à discrição do requerente:

Local e data

Nome completo e assinatura

Número do CRC

ANEXO III
Declaração Legal

(Nome completo), para fins de registro de "Auditor Independente-Pessoa Física" junto à Comissão de Valores Mobiliários, declara que:

– não sofreu pena de suspensão ou exclusão por parte dos Conselhos Regionais de Contabilidade e está regularizado naquele Órgão;

– não teve título protestado, por falta de aceite ou de pagamento, nem sofreu processo de execução fiscal ou hipotecária;

– não foi, por sentença judicial transitada em julgado, declarado insolvente, condenado em processo-crime de natureza infamante ou por crime ou contravenção de conteúdo econômico, impedido de exercer cargo público ou declarado incapaz de exercer seus direitos civis;

– não pertenceu nem pertence à administração de sociedade que tenha tido títulos protestados, ou que tenha sido responsabilizada em ação judicial);

– não faliu nem requereu concordata, e não participou como sócio nem integrou a administração de sociedade falida ou concordatária;

– não integrou nem integra órgãos de administração de sociedade que tenha estado ou esteja em liquidação extrajudicial ou sob intervenção do governo;

– não foi advertido, multado, suspenso ou declarado inabilitado par ao exercício de atividade profissional, cargos de administração ou de conselho fiscal em instituição autorizada a funcionar pelo Banco Central do Brasil ou pela Superintendência de Seguros Privados, nem condenado em inquérito administrativo instaurado pela Comissão de Valores Mobiliários;

– não está respondendo a processo instaurado, associado a qualquer penalidade ou espécie de condenação antes citadas; e

– possui escritório compatível com o exercício da atividade de auditoria independente, devidamente legalizado na Prefeitura Municipal de seu domicílio.

Os documentos e informações apresentados para fins de registro são verdadeiros e, conseqüentemente, quaisquer erros ou omissões poderão ser tidos como indícios ou provas de falsidade de declaração, ficando a Comissão de Valores Mobiliários autorizada a utilizar a presente declaração legal em juízo ou fora dele.

Local e data

Nome completo e assinatura

Número do CRC

Observações quanto às informações prestadas na declaração legal:

1. Especificar com minudência quaisquer ocorrências em contrário às declarações acima.

2. A Comissão de Valores Mobiliários, a seu critério, poderá examinar e avaliar a situação do pretendente com vistas a conceder ou não o registro pleiteado, cabendo-lhe, portanto, poder discricionário na análise das circunstâncias de cada caso.

3. Qualquer ocorrência posterior à obtenção do registro, relativamente aos itens especificados, deverá ser comunicada à CVM no prazo máximo de trinta dias, sendo aplicável o disposto no art. 15.

ANEXO IV

Requerimento para registro de "Análise Independente-Pessoa Jurídica"

À

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS

Rio de Janeiro – RJ

(Denominação ou razão social) requer o registro de "Auditor Independente-Pessoas Jurídica", para o que anexa:

Da Sociedade;

– traslado ou critério de inteiro teor ou cópia do instrumento de contrato social ou ato constitutivo equivalente e alterações posteriores registradas em Cartório do Registro Civil de Pessoas Jurídicas e no Conselho Regional de Contabilidade (conforme o caso);

– endereço da sede social e de cada uma das filiais e/ou escritórios (se for o caso); (indicar o logradouro, número, complemento e bairro, CEP, cidade, estado, telefone, telex, fax, e-mail etc.).

– relação de entidades nas quais a sociedade, seus sócios e responsáveis técnicos tenham participação no capital social e que atuam ou prestam serviços no âmbito do mercado de valores mobiliários, indicando as respectivas áreas de atuação;

– cópia do Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas do Ministério da Fazenda, da sede social e de cada uma das filiais e/ou escritórios (se for o caso);

– cópia do Alvará de Licença para Localização e Funcionamento ou documento hábil equivalente, expedido pela Prefeitura Municipal da sede e de cada uma das filiais e/ou escritórios (se for caso);

– cópia do Alvará expedido pelo Conselho Regional de Contabilidade, da sede e de cada uma das filiais e/ou escritórios (se for o caso);

– relação dos sócios e demais contadores que integram o quadro de responsáveis técnicos, autorizados a emitir e assinar parecer de auditoria em nome da sociedade no âmbito do mercado de valores mobiliários; e

– declaração legal.

Dos sócios e dos responsáveis técnicos:

Informação Cadastral (Anexo II);

– cópia da carteira de identidade de contabilista, na categoria de contador, ou certidão equivalente expedida por Conselho Regional de Contabilidade que indique a data em que o registro foi concedido;

– cópia do certificado de aprovação no exame de qualificação técnica, dos responsáveis técnicos; e

– documentos para comprovação do exercício da atividade de auditoria dos responsáveis técnicos autorizados a emitir e assinar parecer de auditoria em nome da sociedade no âmbito do mercado de valores mobiliários.

Local e data

Denominação ou razão social

Número de inscrição da sociedade no CRC

Nome completo e assinatura do sócio representante

CRC nº (do sócio)

ANEXO V
Declaração Legal

(Denominação ou razão social), para fins de registro de “Auditor Independente-Pessoa Jurídica “junto à

Comissão de Valores Mobiliários, declara:

Quanto à sociedade:

– não sofreu penalidade por parte dos Conselhos Regionais de Contabilidade e se encontra em situação regular com aquele(s) Órgão(s);

– não teve título prestado, por falta de aceite ou de pagamento, nem sofreu processo de execução fiscal ou hipotecária;

– possui escritório compatível com a atividade de auditoria independente legalizado(s) perante a(s) Prefeitura(s) Municipai(s) dos domicilio(s) da sede e dos escritórios (se for o caso).

Quanto aos sócios e aos responsáveis técnicos:

– não sofreram pena de suspensão ou exclusão por parte dos Conselhos Regionais de Contabilidade e se encontram regularizados naquele(s) Órgãos(s);

– não tiveram título protestado, por falta de aceite ou de pagamento, nem sofreram processo de execução fiscal ou hipotecária;

– não foram por sentença judicial transitada em julgado, declarados insolventes, condenados em processo-crime de natureza infamante ou por crime de contravenção de conteúdo econômico, impedido de exercer cargo público ou declarado incapaz de exercer seus direitos civis;

– não pertenceram nem pertencem à administração de sociedade que tenha títulos protestados, ou que tenha sido responsabilizada em ação judicial;

– não faliram, não requereram concordata, não participaram como sócio e nem integram a administração de sociedade falida ou concordatária;

– não integraram nem integram órgãos de administração de sociedade que tenham estado ou estejam em liquidação extrajudicial ou sob intervenção do governo;

– não foram advertidos, multados, suspensos ou declarados inabilitados para o exercício de atividade profissional, cargos de administração ou de conselho fiscal em instituição autorizada a funcionar pelo Banco Central do Brasil ou pela Superintendência de Seguros Privados, nem condenados em inquérito administrativo instaurado pela Comissão de Valores Mobiliários; e

– não estão respondendo a processo instaurado, associado a qualquer penalidade ou espécie de condenação antes citada.

Os documentos e informações, em relação à sociedade, aos sócios, diretores e demais e responsáveis técnicos, apresentados para fins de registro são verdadeiros, sendo que quaisquer erros ou omissões poderão ser tidos como indícios ou provas de falsidade de declaração, ficando a Comissão de Valores Mobiliários autorizada a utilizar a presente declaração legal em juízo ou fora dele.

Local e data

Denominação ou razão social

Número de inscrição da sociedade no CRC

Nome completo e assinatura do sócio representante

CRC nº (do sócio)

Observações quanto às informações contidas na declaração legal

1. Especificar com minudência quaisquer ocorrências em contrário às declarações acima.

2. A Comissão de Valores Mobiliários, a seu critério, poderá examinar e avaliar a situação do pretendente com vistas a conceder ou não o registro pleiteado, cabendo-lhe, portanto, poder discricionário na análise das circunstâncias de cada caso.

3. Qualquer ocorrência posterior à obtenção do registro relativamente aos itens acima especificados deverá ser comunicada à Comissão de Valores Mobiliários, no prazo máximo de trinta dias, sendo aplicável o disposto no art. 15.

ANEXO VI
Informação Anual

1) Identificação do Auditor Independente:

1.a) nome completo (se pessoa física) ou denominação ou razão social (se pessoa jurídica)

1.b) endereço(s)

(a pessoa jurídica deverá indicar o endereço da sede social e de todas as filiais e/ou escritórios)

1.c) nome do(s) sócio(s) representante(s) perante a CVM (pessoa jurídica);

2) Relação nominal das entidades para as quais presta serviços e auditoria, subdivididas em:

2.a) Companhias Abertas:

Companhias Abertas(a)	Data (b) + 10% (c)

(a) relacionar em ordem alfabética, independentemente do ramo de atividade, todas as companhias registradas na CVM, com ações negociadas em bolsa ou mercado de balcão.

(b) em se tratando de primeira auditoria, indicar a data do contrato.

(c) indicar a porcentagem de participação em relação ao faturamento total quando for superior a 10%.

2.b) Integrantes do Mercado de Valores Mobiliários:

Integrantes do MVM (d)	Data (e) + 10% (f)

(d) relacionar as instituições, sociedades ou entidades que integram o mercado de valores mobiliários, a saber: Bolsa de Valores, Corretores de Valores Mobiliários, Distribuidoras de Valores Mobiliários, Fundos de Conversão Capital Estrangeiro, Fundos Mútuos de Ações, Fundos de Investimento Capital Estrangeiro, Prestadores de Serviço de Custódia Fungível, Sociedades de Investimento Capital Estrangeiro, Prestadores de Serviço de Emissão de Certificados, Prestadores de Serviço de Administração de Carteira, Fundos de Privatização, Fundos Imobiliários, Fundos de Cias. Emergentes, Empresas Emissoras de Certificados de Investimentos na Área Audiovisual.

(e) em se tratando de primeira auditoria, indicar a data do contrato.

(f) indicar a porcentagem de participação em relação ao faturamento total quando for superior a 10%.

2.c) Companhias Incentivadas;

Companhias Incentivadas (g)	Data (h) + 10% (i)

(g) relacionar as companhias beneficiárias de incentivos fiscais, previstos na Lei nº 8.167/91, conforme disposto no Decreto-lei nº 2.298/86.

(h) em se tratando de primeira auditoria, indicar a data do contrato.

(i) indicar a porcentagem de participação em relação ao faturamento total quando for superior a 10%.

3) Quantidade de entidades não enquadráveis nos itens anteriores:

(informar o número de entidades auditadas durante o exercício anterior, que não se enquadram nos itens anteriores)

4) Valor do faturamento anual e horas trabalhadas em serviços de auditoria, conforme discriminado;

Faturamento em Serviços de Auditoria:	R$ (quantificar)
Percentual do faturamento em auditoria em relação ao faturamento total	%
Total de horas trabalhadas em auditoria no exercício:	

5) Critérios adotados na determinação dos honorários profissionais:

(descreva sumariamente os critérios utilizados para estabelecer a cobrança de honorários por serviços prestados)

6) Número de sócios e de empregados permanentes da área técnica:

Número de sócios:	
Número total de empregados da área técnica:	

7) Relação das entidades nas quais a sociedade, seus sócios e responsáveis técnicos tenham participação no capital social e que atuam ou prestam serviços no âmbito do mercado de valores mobiliários, indicando as respectivas áreas de atuação ou alterações ocorridas no período:

Entidades (denominação ou razão social) Ramo da atividade

8) Política de educação continuada desenvolvida no exercício:

Nome/Cargo	Participação em

(relacionar todos os cursos, seminários e treinamentos dos quais o AIPF tenha participado ou os sócios, gerentes e supervisores do AIPJ).

Observações importantes quanto à apresentação da informação anual:

1. Todos os itens deverão ser respondidos. Caso não exista informações a ser apresentada, em qualquer item, deverá ser indicada a expressão *não aplicável.*

2. O prazo para apresentação dessas informações é até o último dia útil do mês de abril.

3. O documento deve ser assinado pelo Auditor Independente – Pessoa Física ou pelo sócio representante do Auditor Independente – Pessoa Jurídica perante a CVM.

NOTA EXPLICATIVA

Referência: Instrução CVM nº 308, de 14 de maio de 1999, que dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores

mobiliários, define os deveres e as responsabilidades dos administradores das entidades auditadas no relacionamento com os auditores independentes, e revoga as Instruções CVM nº 216, de 29 de junho de 1994, e 275, de 12 de março de 1998.

1. INTRODUÇÃO

A Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, que disciplina o mercado de valores mobiliários e criou a Comissão de Valores Mobiliários, determina no art. 26 que somente empresas de auditoria contábil ou auditores contábeis independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários poderão auditar as demonstrações contábeis de companhias abertas e de instituições, sociedades ou empresas que integram o sistema de distribuição e intermediação de valores mobiliários.

Exercendo a competência que lhe foi conferida na lei, a Comissão de Valores Mobiliários expediu, inicialmente, em 24 de outubro de 1978, a Instrução CVM nº 4, instituindo as primeiras normas para o registro de auditores independentes e definindo as condições em que poderiam ensejar a recusa, a suspensão ou o cancelamento.

É importante ressaltar que, passados vinte anos e tendo sido introduzidas diversas alterações normativas, os fundamentos que nortearam o posicionamento inicial da CVM continuam válidos e atualizados. São eles:

– a importância de um sistema de auditoria independente como suporte indispensável ao órgão regulador;

– a figura do auditor independente como elemento imprescindível para a credibilidade do mercado e como instrumento de inestimável valor na proteção dos investidores, na medida que a sua função é zelar pela fidedignidade e confiabilidade das demonstrações contábeis da entidade auditada;

– a exatidão e a clareza das demonstrações contábeis inclusive a divulgação em notas explicativas de informações indispensáveis à visualização da situação patrimonial e financeira e dos resultados da entidade auditada, dependem de um sistema de auditoria eficaz e, fundamentalmente, da tomada de consciência do auditor quanto ao seu verdadeiro papel dentro deste contexto; e

– a necessidade de que o mercado disponha de auditores independentes altamente capacitados e que, ao mesmo tempo, desfrutem de um elevado grau de independência no exercício da sua atividade.

A reformulação ora implementada tornou-se imperativa em face de recentes fatos, amplamente divulgados, que levaram a sociedade, de um modo geral, a questionar a capacidade dos auditores independentes em atender aos fundamentos anteriormente referidos, pondo em dúvida a validade do sistema obrigatório de auditoria. Considerando que a confiabilidade do mercado em relação à competência e à independência dos auditores independentes é um requisito fundamental a ser mantido, a CVM entendeu que deveria revisar as suas normas e instituir novos mecanismos que visassem à manutenção daqueles atributos.

Da mesma forma que as antecedentes Instruções CVM nº 204/93 e 216/94, a presente Instrução, além de consolidar em um único texto normativo a regulamentação do exercício da atividade de auditoria no âmbito do mercado de valores mobiliários, tem por objetivo introduzir nesta regulamentação novos mecanismos, como o exame de qualificação técnica,

o programa de educação continuada e os controles de qualidade interno e externo, além de exemplificar atividades que caracterizam o conflito de interesses quando sejam exercidas concomitantemente com a prestação de serviços de auditoria independente para um mesmo cliente.

Em suma, com a reformulação, a CVM tem por objetivo dotar este mercado de auditores que possuam elevada qualificação técnica e, ao mesmo tempo, os atributos de competência, ética e independência que são requeridos desses profissionais.

Para a consecução desse objetivo, a CVM espera continuar contando com o suporte e apoio que vêm sendo dados pelos órgãos reguladores da profissão e pelas instituições representativas de classe, objetivando, ainda, desenvolver um modelo de auto-regulação, no qual os órgãos profissionais seriam os responsáveis primários pela fiscalização da atividade de auditoria independente. À CVM caberia verificar a eficiência do modelo, interferindo no processo somente nos casos em que o sistema de auto-regulação não estiver funcionando a contento.

2. O REGISTRO COMO AUDITOR INDEPENDENTE (Arts. 1º e 6º)

Cabe esclarecer inicialmente que o registro na CVM não se constitui em uma nova categoria profissional e, tampouco, significa cerceamento do exercício da atividade profissional. Ao contrário, a atividade de auditoria independente é prerrogativa do contador legalmente habilitado e registrado em Conselho Regional de Contabilidade. Essa atividade pode ser exercida individualmente, ou em sociedade civil, cujos sócios sejam todos contadores, inexistindo, conseqüentemente, incompatibilidades entre essas normas e o regime disciplinar da categoria profissional de contador.

A nova Instrução mantém as duas formas de registro já existentes, quais sejam: Auditor Independente – Pessoa Física, conferido ao contador legalmente habilitado, que satisfaça às exigências estabelecidas nos arts. 3º, 5º e 7º e Auditor Independente – Pessoa Jurídica, conferido à sociedade integrada exclusivamente por contadores e cadastrada em Conselho Regional de Contabilidade, que satisfaça às exigências estabelecidas nos arts. 4º, 6º e 7º. Para que o sócio ou qualquer outra pessoa que tenha vínculo de emprego com a sociedade de auditoria possa emitir e assinar pareceres e relatórios em nome da sociedade, torna-se obrigatório estar cadastrado como responsável técnico junto à Comissão de Valores Mobiliários.

A norma mantém a exigência de que pelo menos a metade dos sócios da empresa de auditoria seja cadastrada como responsável técnico na Comissão de Valores Mobiliários para exercer a atividade de auditoria no âmbito do mercado de valores mobiliários, em nome da sociedade. Se, depois de obtido o registro da sociedade, houver alteração no quadro social, seja por exclusão ou por admissão de sócios, é imperativo que seja mantida essa relação, para que o registro não seja suspenso ou mesmo cancelado até que a situação seja normalizada.

Dentre as outras condições para obtenção do registro, é fundamental que seja comprovado o exercício da atividade de auditoria pelo prazo mínimo de cinco anos, consecutivos ou não. Deve ser esclarecido que este prazo é contado a partir do registro do interessado no Conselho Regional de Contabilidade (CRC), na categoria de contador. O exercício da atividade de auditoria anterior ao seu registro no CRC configura descumprimento às normas profissionais.

O interessado deve apresentar cópia da carteira de identidade de contabilista, na categoria de contador ou, a seu critério, certidão de registro expedida pelo Conselho Regional de Contabilidade. A propósito, recomenda-se que o interessado verifique se na sua carteira de identidade profissional consta a data do efetivo registro no Conselho Regional de Contabilidade. Caso contrário, torna-se necessário encaminhar, além da cópia da carteira de identidade profissional de contador, certidão expedida pelo Conselho Regional de Contabilidade, na qual deverá constar, necessariamente, a data do efetivo registro como contador.

Quanto à comprovação de escritório legalizado em nome próprio, deve ser encaminhado o Alvará de Licença para Localização e Funcionamento ou documento hábil equivalente expedido pela Prefeitura do município em que o profissional exerça sua atividade. No caso de registro como AIPF, não será aceito documento conferido em nome de sociedade da qual o interessado faça parte.

A Instrução estabelece que a empresa de auditoria deve ter a forma de *sociedade civil*, com contrato social ou ato constitutivo equivalente, devidamente registrado no Registro Civil das Pessoas Jurídicas. Portanto, a sociedade, além do que estabelecer no contrato social, deve se subordinar às disposições do Código Civil, que lhes sejam aplicável, em especial o capítulo XI do referido código.

Conseqüentemente, serão recusados os pedidos de registro das sociedades que não se constituam sob essa forma e daquelas cujos contratos sociais contenham cláusulas conflitantes ou incompatíveis com o tipo de sociedade civil requerido.

Na mesma linha, será recusado o pedido de sociedades que, embora se constituam sob a forma de sociedade civil, tenham em seu contrato social expressões do tipo *limitada, por quotas de responsabilidade limitada, a responsabilidade dos sócios está limitada ao montante do capital social*, ou que se subordinem a lei ou decreto pertinente a outros tipos de sociedades, como a das sociedades por quotas de responsabilidade limitada. Ao reformular o seu contrato, adaptando-o-às normas de registro, é recomendável que seja feita a consolidação de todas as cláusulas em vigor, evitando-se a apresentação de alterações anteriores.

3. COMPROVAÇÃO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA (Art. 7º)

Para obter o registro como Auditor Independente – Pessoa Física, o interessado deve comprovar haver exercido a atividade por cinco anos, consecutivos ou não, a partir da data do seu efetivo registro na categoria de contador.

Esta comprovação deverá ser atendida da seguinte forma:

a) mediante a apresentação de pareceres de auditoria emitidos e assinados pelo interessado publicados em jornal ou revista especializada, bastando uma publicação para cada ano. Os pareceres publicados, para serem aceitos, deverão estar em consonância com as normas do Conselho Federal de Contabilidade. A publicação deve contemplar, além do parecer de auditoria,o conjunto das demonstrações contábeis e as respectivas notas explicativas. Nestes casos, é importante que não seja omitido o nome do jornal ou da revista e a data em que ocorreu a publicação;

b) mediante comprovação de que o interessado exerceu a atividade de auditoria como empregado de sociedade de auditoria registrada na CVM. Esta comprovação será contada a partir da data do registro na categoria de contador, quer seja este registro provisório ou definitivo. Nos casos de pedido de registro como Auditor Independente-Pessoa Física, o

interessado deve comprovar, ainda, que não faz mais parte do quadro de empregados da sociedade de auditoria, em obediência ao disposto no art. 14 da Instrução.

Para atender esta exigência, devem ser apresentadas: i) cópia do registro de empregado da sociedade de auditoria na qual trabalhava e ii) cópia da carteira de trabalho do interessado, compreendendo as páginas que contêm: o número e a série da carteira; a qualificação do titular; o contrato de trabalho e as anotações referentes a alterações de salários, férias, cargos ou funções exercidas (dispensadas as páginas em branco). Também será admitido, no lugar da cópia do registro de empregado, declaração firmada por sócio representante da sociedade de auditoria empregadora, na qual deverão constar, necessariamente, as datas de admissão e saída do emprego (se for o caso) e as datas em que ocorreram as alterações de cargos ou funções exercidas.

A comprovação de que o interessado tenha exercido sua atividade de auditoria em uma entidade governamental, companhia aberta ou empresa de grande porte deverá ser atendida nos moldes acima referido.

Fato importante a ser considerado é que, em ambas as situações acima mencionadas, o interessado deverá comprovar, ainda, que exerceu, por pelo menos dois anos, cargo de direção, chefia ou supervisão em auditoria de demonstrações contábeis, sob pena de indeferimento do pedido de registro ou de inclusão como responsável técnico de Auditor Independente – Pessoa Jurídica.

A CVM poderá ainda, a seu exclusivo critério, aceitar que a comprovação da atividade de auditoria se faça mediante a apresentação de trabalhos realizados que não tenham sido publicados. Neste caso, o interessado deverá apresentar como comprovação de cada trabalho realizado o parecer de auditoria, o relatório circunstanciado correspondente e as respectivas demonstrações contábeis auditadas.

Objetivando resguardar o sigilo profissional e garantir a sua autenticidade, é indispensável que esses documentos sejam autenticados pela entidade auditada, devendo conter, ainda, autorização para que eles possam ser apresentados à CVM com a finalidade exclusiva de comprovar a atividade de auditoria do interessado. É importante ressaltar que essa comprovação estará também sujeita à avaliação da qualidade do trabalho realizado e poderá incluir também a disponibilização dos respectivos papéis de trabalho à fiscalização da CVM.

A título de orientação, esclarecemos que o relatório circunstanciado deve conter, no mínimo, as seguintes informações: o nome ou denominação da entidade auditada; o período abrangido pelo exame; descrição das deficiências e ineficácia dos controles internos e dos procedimentos contábeis adotados pela entidade auditada seguidos das recomendações para as correções requeridas; e a data de emissão, a identificação e a assinatura do auditor responsável.

4. APROVAÇÃO DO PEDIDO DE REGISTRO (arts. 8º a 14)

A CVM se compromete a analisar e a conceder o registro dentro de trinta dias, podendo este prazo ser suspenso uma única vez, se forem solicitadas informações adicionais ou a complementação ou modificação dos documentos originalmente apresentados, sendo assegurado à CVM cinco dias úteis, após atendidas as solicitações, para manifestação final, caso o restante do prazo seja menor que este.

Se o pedido de registro estiver devidamente instruído e se constatada a ausência de manifestação pela CVM até o fim do prazo estabelecido, presume-se que o pedido esteja automaticamente aprovado, podendo o interessado requerer a expedição do competente Ato Declaratório de registro.

5. INFORMAÇÕES PERIÓDICAS (art. 16)

Os auditores independentes devem encaminhar à CVM, até o fim do mês de abril de cada ano, algumas informações relacionadas à sua atuação no mercado de valores mobiliários, tais como: relação dos seus clientes; faturamento total em serviços de auditoria e percentual em relação ao faturamento total; número de horas trabalhadas; relação das empresas associadas; número de sócios e empregados da área técnica; e política de educação continuada. Essas informações são subsídios importantes para a CVM avaliar a capacidade dos auditores em atender adequadamente aos seus clientes e, ainda, possibilitam um conhecimento global dessa atividade no mercado de capitais.

A apresentação dessas informações com atraso, bem como a falta de atualização dos documentos e informações apresentados para fins de registro, sujeitam os auditores a multas cominatórias de R$ 50,00 ou R$ 100,00 por dia de atraso, sendo esses valores reduzidos à metade quando o auditor não possuir clientes no âmbito do mercado de valores mobiliários.

6. HIPÓTESES DE IMPEDIMENTO (arts. 22 e 23)

A CVM entende que a independência é talvez o maior fator, senão o único, que diferencia o profissional de contabilidade que trabalha dentro da empresa daquele que presta serviço de auditoria independente.

Competência técnica, responsabilidade, integridade, objetividade e ética são elementos comuns a ambos.

O grande diferenciador é o grau de independência a que ambos estão sujeitos. Além disso, o aspecto mais relevante da independência não é o fato do auditor ser independente, e sim se ele, além disso, aparenta ser independente, ou seja, se as pessoas que supostamente devem se beneficiar do seu trabalho vêem o auditor como uma pessoa ou empresa independente. Isso é fundamental para a manutenção da confiança no sistema.

Considerando principalmente esse último aspecto, a Instrução proíbe a prestação de determinados serviços de consultoria a empresas clientes de auditoria, tais como: reestruturação societária, avaliação de empresas, reavaliação de ativos, determinação dos valores das provisões ou reservas técnicas e provisões para contingências, planejamento tributário e remodelação de sistemas contábil, de informações e de controle interno.

Além disso, está sendo vedada ao auditor e às pessoas a ele ligadas a possibilidade de adquirir ou manter títulos ou valores mobiliários da entidade auditada.

As pessoas ligadas ao auditor independente são as mesmas com quem ele mantém vínculo, relação, participação ou possui interesse, conforme definido pele CFC nas normas de independência profissional e que o impede de executar serviços de auditoria.

Outros conflitos de interesses, tais como: vínculo ou de parentescos com clientes; relação de trabalho; exercício de cargo ou função incompatível; fixação de honorários ou de risco; e interesses financeiros ou participação societária na empresa auditada, já são proibidos pelas normas profissionais do Conselho Federal de Contabilidade.

7. DEVERES E RESPONSABILIDADES DOS AUDITORES INDEPENDENTES (art. 25)

A nova Instrução, a exemplo da anterior, impõe ao auditor algumas tarefas adicionais quando ele estiver atuando no mercado de valores mobiliários, que são:

– verificar se as demonstrações e o parecer de auditoria publicados estão de acordo com as demonstrações auditadas e com o parecer emitido;

– verificar se as informações divulgadas no relatório da administração estão em consonância com as demonstrações auditadas;

– elaborar relatório sobre deficiências encontradas nos controles internos das companhias auditadas, informando à administração e ao Conselho Fiscal; e

– verificar, ainda, se a destinação dada aos resultados foi feita de acordo com o estabelecido na Lei das Sociedades Anônimas, no estatuto da companhia e nas normas da Comissão de Valores Mobiliários. Este é um item bastante importante, principalmente para o acionista minoritário.

8. EXAME DE QUALIFICAÇÃO TÉCNICA (art. 30)

A proposta de exame objetiva melhorar o padrão de capacitação técnica dos auditores registrados nesta Comissão. Além da experiência de, no mínimo, cinco anos que é atualmente requerida, os novos interessados em obter o registro como auditor independente na CVM deverão submeter-se ao exame de qualificação técnica, cuja aplicação deverá ser efetuada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) em conjunto com o Instituto Brasileiro de Contadores – IBRACON, podendo a CVM indicar também outras instituições.

Esse exame será realizado no mínimo a cada ano e será, objeto de maior detalhamento em regulamentação específica a ser brevemente emitida. Não será obrigatória a prestação desse exame de qualificação técnica para os auditores já registrados na CVM, bem como para aqueles que vierem a se registrar durante o período em que o exame não tiver sido regulamentado.

O exame de qualificação técnica reflete a preocupação da CVM com a atuação dos auditores exclusivamente no âmbito do mercado de valores mobiliários, não se confundindo com a regulamentação do Conselho Federal de Contabilidade, que já prevê o exame de competência profissional para a obtenção do registro de contador.

9. ROTATIVIDADE DE AUDITORES (art. 31)

Tendo em vista que a prestação de serviços de auditoria para um mesmo cliente, por um prazo longo, pode comprometer a qualidade deste serviço ou mesmo a independência do auditor na visão do público externo, a Instrução estabelece que o auditor independente não pode prestar serviços para um mesmo cliente por um período superior a 5 (cinco) anos, sendo admitido o seu retorno após decorrido o prazo mínimo de 3 (três) anos. Esse prazo é contado a partir da data da publicação da Instrução, não alcançando o tempo pretérito.

10. CONTROLE DE QUALIDADE INTERNO (art. 32)

Visando harmonizar a atividade de auditoria independente exercida no Brasil com aquela praticada nos países mais desenvolvidos e, ainda, em linha com os princípios reco-

mendados pelo Conselho de Reguladores de Valores Mobiliários das Américas (COSRA), a CVM passa a exigir, de todos os auditores independentes, a implementação de um programa de qualidade interno, de modo a garantir que haja dentro da empresa de auditoria um sistema de verificação sobre o grau de aderência às normas técnicas e profissionais.

O programa interno de controle de qualidade deverá levar em conta a estrutura da sociedade de auditoria e a complexidade dos serviços que estão a seu cargo. Essa exigência está também em linha com as recentes normas emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade e com as exigências do Instituto Brasileiro de Contadores, que serão os órgãos encarregados de estabelecer e atualizar as diretrizes de implantação desse programa.

11. CONTROLE DE QUALIDADE EXTERNO (art. 33)

Além do programa interno de controle de qualidade, os auditores deverão se submeter, a cada 4 (quatro) anos, a uma revisão externa (*peer-review*) realizada por outro auditor registrado na CVM, com vistas a avaliar também a observância às normas técnicas e profissionais. No caso de sociedade de auditoria, a revisão deverá ser efetuada por outra sociedade, registrada na CVM, sem vínculo com a revisada e que possua estrutura compatível com o trabalho a ser desenvolvido.

O auditor revisor deverá encaminhar à CVM e ao auditor revisado, até 31 de outubro do respectivo ano, relatório contendo uma exposição sobre o exame efetuado e sobre os pontos de recomendação para melhoria ou correção de deficiências encontradas. A primeira revisão deverá ocorrer no máximo até dois anos contados a partir da data de publicação da nova Instrução.

Esse controle de qualidade externo é imprescindível para a criação de um sistema eficiente de auto-regulação do mercado, uma vez que os próprios participantes teriam a responsabilidade primária de verificar a qualidade dos trabalhos desenvolvidos, sem prejuízo, evidentemente, da ação dos Conselhos Regionais de Contabilidade que são responsáveis pela fiscalização dos contabilistas como um todo.

12. PROGRAMA DE EDUCAÇÃO CONTINUADA (art. 34)

Objetivando a manutenção de um elevado padrão de capacitação técnica e de atualização constante a respeito das normas profissionais, dos procedimentos contábeis e de auditoria e das normas relacionadas ao exercício da sua atividade no mercado de valores mobiliários, os auditores independentes registrados na CVM deverão manter, para si e para todo o seu quadro técnico, um programa de educação continuada consoante as diretrizes aprovadas pelo CFC e pelo IBRACON.

13. DEVERES DOS ADMINISTRADORES (art. 26)

A CVM entende que uma auditoria fundamentada nos conceitos de independência e competência não deve ser considerada como mais um ônus para a entidade auditada. Os administradores devem ter a máxima diligência na escolha e na contratação do seu auditor, posto que poderão ser responsabilizados quando constatado que o auditor contratado não atende aos requisitos de capacitação técnica e de independência, não possui estrutura organizacional compatível com o porte e a complexidade do serviço a ser executado e não

se encontra com seu registro regularizado na CVM. Além disso, a Instrução prevê a possibilidade de anulação do trabalho de auditoria feito por auditor não registrado na CVM ou em que seja constatada a sua falta de independência.

O administrador, tem ainda o dever, sob pena de multa, de comunicar à CVM (Superintendência de Normas Contábeis e de Auditoria – SNC), no prazo de 20 (vinte) dias, a substituição dos seus auditores, com exposição justificativa dos motivos para essa substituição, na qual deverá constar a anuência do auditor.

Francisco da Costa e Silva
Presidente da Comissão

APÊNDICE I

COMENTÁRIOS À LEI SOBRE LAVAGEM DE DINHEIRO

LEI Nº 9.613, DE 3 DE MARÇO DE 1998[1]

Dispõe sobre os crimes de lavagem *ou ocultação de bens, direitos e valores; a prevenção da utilização do sistema financeiro para os ilícitos previstos nesta Lei, cria o Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF); e dá outras providências.*

1. ASPECTOS GERAIS

Esta lei ordinária contém normas que, em nosso entender, seriam de competência de lei complementar nacional, nomeadamente porque:

1º) Alcança e abrange atividades essenciais do Sistema Financeiro Nacional (bancos, financeiras, seguros, capitalização, corretores de cambio e valores mobiliários, distribuidoras de valores e títulos mobiliários, bolsas de valores e bens, mercado futuro, *factoring*, arrendamento mercantil, etc.), como está expresso nas atividades e pessoas jurídicas elencadas no art. 9º e seus incisos, e a teor do art. 192 e seus parágrafos, da Constituição Federal de 1988, o regramento dessas atividades é de competência da lei complementar nacional.

2º) A aplicação e execução dos registros, controles e prestação das informações aludidos nos arts. 10º e 11 da lei, implicam necessária e inafastavelmente na quebra do sigilo das operações financeiras, do sigilo bancário, com a identificação de pessoas e comunicação de operações, principalmente quando a lei parte da suspeita, da presunção de que algumas operações poderiam ser manejadas com recursos oriundos dos delitos elencados nos incisos I aoVII do *caput* do art. 1º. Ora, isso se choca com as garantias constitucionais do art. 5º, incisos X, XII (banco de dados, de informações) e XXXIII (sigilo como proteção da coletividade), que certamente não são adornos, nem enfeites da Constituição Federal.

3º) Ora, a quebra do sigilo bancário, a partir de 5 de outubro de 1988, em face dos dispositivos constitucionais mencionados, implicava sempre e obrigatoriamente na necessidade de obtenção de mandado judicial, com decisão fundamentada, após a existência formal, legal e regular de um processo penal, ou mesmo de um inquérito policial já em pleno andamento. Agora, com a sistemática generalizada pelo mecanismo dos arts. 10, 11, 14 e seus parágrafos, especialmente o 2º e 15, em tese, a jurisprudência colacionada no capítulo II desta obra, em

1. Publicada no *Diário Oficial da União*, seção I, de 4.3.1998, pp. 1/3, nº 42.

Sigilo bancário, fiscal e telefônico é afastada, por ora, até que o Supremo Tribunal Federal interprete estes dispositivos da Lei nº 9.613/98 em confronto com os direitos-garantia insertos na Constituição, como cláusulas pétreas, em ação direta de inconstitucionalidade (ADIn); ou que o Superior Tribunal de Justiça, algum Tribunal Regional Federal, ou mesmo o Supremo Tribunal Federal, em caso concreto, *incidenter tantum,* conheça e declare a inconstitucionalidade dos dispositivos da lei que estão em choque com os aludidos direitos garantidos pela Constituição Federal, ou condicione a prestação das informações a mandado judicial. Isso, sem que se penetre na inconstitucionalidade formal da Lei nº 9.613/98, frente ao art. 192 e parágrafos da Constituição, que também pode ser objeto do controle: difuso ou em caso concreto (art. 97 da CF).

4º) As normas dos arts. 10, 11, 14 e 15 da Lei nº 9.613/98, revogam as do art. 38 e parágrafos da Lei nº 4.595/64, por disporem de maneira diversa, da prestação de informações, sendo incompatível a convivência entre essas duas normas (LICC, art. 2º, § 1º), sendo importante aduzir que entre as pessoas jurídicas elencadas no art. 9º se encontram algumas instituições financeiras que são fiscalizadas exclusivamente pelo Banco Central do Brasil, em obediência às Leis nºs. 4.595/64 e 6.024/74, e os Decretos-leis nºs. 448/69 e 2.321/87 etc.

5º) É sabido que os direitos e garantias que a Constituição Federal assegura, não são absolutos, mas suas limitações e condicionamentos devem ser objeto de lei complementar nacional, que exige formalidades e *quorum* próprio e específico (arts. 59, II, e 69 da CF); e que não é alterada com a facilidade da lei ordinária.

6º) No caso dos arts. 10, 11, 14, 15, a lei impõe limites e cerceia parcialmente a livre iniciativa, a livre concorrência, o exercício de atividades lícitas, pela obrigatoriedade dos registros, controles e prestação de informações, além das que já são prestadas ao Banco Central, à Comissão de Valores Mobiliários e à Superintendência de Seguros Privados (Susep).

A burocracia, mesmo informatizada, que as pessoas jurídicas elencadas no art. 9º manterão, representará aumento de custos, que serão repassados aos clientes ou tomadores dos serviços, posto que isso implicará na contratação de pessoal qualificado, bem remunerado, treinado e novos *softwares* para bem atender não só aos registros e cadastros, mas, também, às informações corretas que serão prestadas ao COAF e demais órgãos fiscalizadores (Bacen, Susep, CVM etc.).

7º) A lei comentada contém inconstitucionalidades flagrantes, que serão objeto de abordagem nos seus dispositivos pertinentes, sendo ostensivos, porém os seus arts. 2º, §§ 1º e 4º, *caput*, que sem provas idôneas e cabais, vão gerar constrangimentos abusivos e seqüelas psíquico-morais, a que são submetidos os cidadãos, quando os atos do Ministério Público ou do Judiciário se estribam em indícios ou evidências, gerando os graves e impagáveis erros judiciários, sem que seus responsáveis sofram qualquer reprimenda ou conseqüências. Os dispositivos írritos da lei atentam contra os incisos LIV, LVI, LVII e XLVI do art. 5º.

8º) Não se nega que o crime organizado, as organizações criminosas, a lavagem de dinheiro sujo, o tráfico de entorpecentes, o contrabando de armas e munições, devam ser combatidos como uma questão de vida ou morte (para que o crime não se instale em todo território nacional como já está *in fieri* em alguns Estados, por omissões dolosas de governantes), e desde que a lei seja *para todos*, inclusive os de colarinho branco. Mas, todos os direitos e garantias que a Constituição assegura a todos, indistintamente, não podem ser elididos, tolhidos, desconhecidos, suprimidos ou desprezados por leis ordi-

nárias que às vezes agem e contêm normas farisaicas: apregoam penas duras, mas abrem as suas comportas para os pouquíssimos eleitos. É o caso típico do § 5º do art. 1º, que será objeto de comentários específicos.

9º) Embora o doleiro, especialmente o de grande porte, seja elemento-mor essencial à lavagem do dinheiro sujo, ao suprimento do grande traficante de tóxicos e do grande contrabandista de armas e munições, ele não aparece, de forma explícita, em dispositivo específico da Lei nº 9.613/98, embora possa ser enquadrado legalmente no inciso II do § 1º do art. 1º. Ver, no capítulo II desta obra, o "Esquema do grande doleiro".

10º) Crimes tipificados na Lei nº 9.613/98. A Lei tipifica como crimes, sujeitos à pena de reclusão e multa – observado, porém e sempre, o já falado § 5º do artigo 1º – os seguintes delitos, expressa, nominal e taxativamente elencados:

a) no *caput* do art. 1º;

b) no § 1º do art. 1º, incisos I, II, III;

c) no § 2º do art. 1º, incisos I, II.

Esses são os crimes criados pela Lei nº 9.613/98, que não devem ser confundidos, em hipótese alguma, com os *delitos anteriores*, a que se referem o *caput* do art. 1º e os incisos I ao VII.

11º) Os delitos aludidos nas letras *a*, *b* e *c* retro, são totalmente independentes, autônomos dos *crimes anteriores*, estes tomados pela Lei nº 9.613/98 apenas como geradores de patrimônio criminoso, oriundo dos delitos elencados no art. art. 1º, *caput* e incisos I aoVII.

12º) A lei visa punir qualquer pessoa física que procure *esquentar*, legalizar, esconder, ocultar, negociar, trocar, operar, depositar, guardar o patrimônio ilícito, proveniente de um dos *delitos anteriores*, que são exclusivamente os elencados em caráter taxativo nos incisos I até VII do *caput* do art. 1º.

Mesmo que a pessoa física titular ou proprietária de bens, direitos ou valores com proveniência provada, de um ou mais *delitos anteriores*, não tenha sido processada, não tenha respondido a inquérito policial, não tenha sido fiscalizada pela Receita Federal, nem tenha sido condenada por um dos delitos, o patrimônio daí originado será sempre ilícito, criminoso. Essa é a exegese teleológica da Lei nº 9.613/98, à luz do art. 5º da Lei de Introdução ao Código Civil.

Capítulo I
DOS CRIMES DE LAVAGEM OU OCULTAÇÃO DE BENS, DIREITOS E VALORES

Art. 1º Ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de crime:

2. OCULTAR, DISSIMULAR (caput do art. 1º)

O tipo penal do *caput* do art. 1º utiliza estes dois verbos para expressar a tipificação penal, com precisão, aí compreendidas as elementares do novo delito.

A busca do significado concreto que tradicional e usualmente estes dois verbos traduzem, e como tais são aceitos gramaticalmente no Brasil, é uma questão vernácula, tomada pela lei para tipificar e caracterizar um crime.

Não se emprega, aqui, a analogia, muito menos a interpretação extensiva.

Busca-se, com o emprego da gramática e dos bons dicionários, o que realmente estes dois verbos expressam, o que eles significam para atingir o alcance dos mesmos.

Tanto o ocultar, quanto o dissimular, podem se "esconder" sob a forma de aplicações ou investimentos no Mercado Financeiro, em Bolsas de Mercadorias e de Futuros, ou em depósitos bancários.

2.1. Ocultar

Quem oculta, esconde ou tenta fazê-lo; mantém bem guardado, debaixo de *sete chaves*; torna o bem, o valor, os direitos longe das vistas do público, do fisco, da polícia, da justiça, enfim: *dos homens da lei*. E emprega vários meios, formas, para isso: cofres, depósitos, armazéns, apartamentos, arquivos próprios ou de instituições regularmente estabelecidas, *acima de qualquer suspeita*, aí compreendidas também as empresas em geral, as entidades beneficentes, de educação, religiosas, de assistência social etc.

Esconder – aqui, não é *enterrar o tesouro do pirata*, em alguma *Ilha do Tesouro*. Nem cavar um buraco, um *bunker*, uma trincheira e colocar o tesouro, as jóias e os dólares lá.

É, porém, ontologicamente, omitir a proveniência suja e criminosa do patrimônio *escondido*, ocultando no sentido figurado, silenciando sobre a sua verdadeira origem-fonte, procedência ou proveniência, que no caso, é ilícita, porque provém de um dos *delitos anteriores* (incisos I a VII do *caput* do art. 1º).

A ocultação, obviamente que é dolosa.

2.2. Dissimular

Quem dissimula, usa de disfarce para despistar, para encobrir, afastar pessoas, para confundir. A dissimulação é feita, no caso, para aparentar uma coisa, uma origem, uma procedência diversa da verdadeira. É uma espécie de meio para ludibriar e confundir pessoas, sobre a origem, a fonte de onde proveio o patrimônio aludido pela lei: bens, direitos ou valores, oriundos de um dos *delitos anteriores*. Essa dissimulação, como a ocultação, pode ser feita diretamente pelo proprietário, pelo titular, ou pelos guardiões, depositários e até parentes ou familiares, encarregados do patrimônio sujo, para que ninguém saiba da verdade real: a sua verdadeira procedência, origem ou fonte ilícita.

Aparenta-se exteriormente uma situação, uma coisa, uma proveniência, uma procedência, quando, na verdade, elas são totalmente diversas daquilo que encobrem, que dissimulam, que aparentam ser.

Há na exegese teleológica do tipo penal, uma equivalência entre ocultar e dissimular, para efeitos penais da Lei nº 9.613/98. Ambos os verbos se referem diretamente à proveniência ilícita do patrimônio, que tem origem num dos *delitos anteriores*.

2.3. Natureza dos bens, direitos, valores

Os bens, quanto à sua natureza, podem ser:

a) imóveis e seus equiparados legais, na definição do Código Civil *(v. g.*, terrenos, apartamentos, lojas, armazéns, depósitos, fazendas, sítios, chácaras, navios etc.);

b) móveis: dinheiro nacional ou alienígena, contas correntes bancárias com fundos, depósitos-ouro, objetos de arte valiosos, jóias caríssimas, mobília nobre valiosíssima; prataria valiosa; títulos e valores mobiliários: títulos de crédito, certificados ou cotas de aplicações em bolsas de mercadorias, de gado, de café, de mercado futuro, de *comodities*, de ouro; RDB, CDB, cotas de fundos de investimentos ou de renda fixa etc.

Escrituras de promessas de compras e vendas, de cessão de direitos, de compra e venda, pagas e quitadas, são bens que mais remotamente podem integrar o elenco exemplificativo retro. Encaixam-se aqui: pinacotecas valiosas, esculturas caríssimas, porcelanas valiosíssimas, cristais de alto luxo, etc.

2.4 Origem dos bens, direitos e valores

A origem dirá respeito à verdadeira procedência, proveniência, à fonte desse patrimônio.

A origem será lícita ou ilícita. Aquela tem origem provada, originada de renda, rendimentos, doações ou antecipações de legítimas heranças, todos constantes da declaração de rendimentos ou de bens apresentados à Receita Federal. Já a origem ilícita, obviamente. não será declarada à Receita Federal, qualquer que seja o valor do patrimônio oriundo de um dos *delitos anteriores*, a que se referem os incisos I até VII do *caput* do art. 1º. A origem diz respeito: a) como foi adquirido o patrimônio, de quem e em que época? e b) quais as fontes ou origens dos recursos necessários e quanto foi pago por esses bens.

2.5. Origem ilícita e a tributação

Convém que se saliente, pela sua grande importância, que a ilicitude da origem, não implica em isenção, nem em não-incidência ou não tributação dos bens, valores ou direitos, isto é, dos rendimentos ou da renda neles empregados e omitidos na declaração de rendimentos do imposto de renda.

Há expressa previsão para a imposição do gravame federal, sobre os rendimentos ou a renda de origem ilícita: art. 26 da Lei federal nº 4.506/64; e para a imposição de outros tributos que forem legalmente devidos, ver o art. 3º do Código Tributário Nacional. (O tema foi estudado em profundidade, no Capítulo II.)

2.6. Localização dos bens, direitos, valores

Já vimos que quem dissimula, disfarça, oculta, esconde e com isso procura confundir terceiros, dando uma falsa aparência, que obviamente não é a verdadeira, sobre a origem ou a proveniência do patrimônio.

Aqui, a pessoa titular, proprietária, guardiã, administradora, gestora ou depositária, ou quem tem a posse, o domínio, silencia, oculta, dissimula, esconde, disfarça a verdadeira

localização dos bens, direitos ou valores com origem ilícita, proveniente de um dos delitos elencados taxativamente nos incisos I a VII do art. 1º.

Quem tem patrimônio de origem ilícita, procura ocultá-lo, dissimular o local, a empresa, a entidade, mesmo caridosa, religiosa, espírita, onde se encontra. Até organizações ou pessoas acima de qualquer suspeita podem estar na posse, administração, gerência, como procuradoras, gestoras de negócios do patrimônio ilícito.

Vários são, pois, os meios para ocultar, dissimular ou esconder a verdadeira localização do patrimônio de origem criminosa.

Entre esses, podemos exemplificar os seguintes:

a) as pessoas físicas, que nunca poderiam despertar suspeitas, em face de seus cargos, funções, situação econômica aparente, *status* social, sejam elas familiares, parentes ou não;

b) as empresas, instituições, organizações ou entidades já faladas;

c) apartamentos, chácaras, fazendas, sítios, das pessoas exemplificadas na letra *a*;

d) cofres de aluguéis em bancos ou empresas de locação de espaços, para a guarda de jóias, valores, prataria, ouro, pedras preciosas etc.;

e) imóveis alugados dos poderes públicos: um local acima de qualquer suspeita;

f) os investimentos ou aplicações no Mercado Mobiliário, mormente nas Bolsas de Mercadorias e de Futuros, nas Bolsas de Valores;

g) aquisições de indústrias, grupos econômicos, empreendimentos hoteleiros, complexos turísticos, grandes empreendimentos agroindustriais ou agropecuários, etc.

2.7. Disposição ou movimentação dos bens, direitos, valores

Interessa à lei (tendo em vista a repressão ao delinqüente e seu patrimônio criminoso), saber como e quem tem o poder de dispor dos bens e direitos, ou quem movimenta ou pode movimentar os valores, oriundos dos *crimes anteriores*.

Normalmente, é o proprietário que, tendo o domínio de um bem, ou sendo titular de um direito, pode deles dispor (vender, prometer alienar, dá-los em garantia real, doá-los etc.); ou, seu procurador com poderes expressos e específicos para dispor do patrimônio, ou movimentar os valores.

O problema torna difícil a fiscalização, em se tratando de contas fantasmas ou com nomes de pessoas fictícias, com CIC/CPF falsos, fictícios, contas que podem chegar a milhares e milhares em todo o Brasil, mesmo com os *cadastramentos* recentes. Dentre essas pessoas pode aparecer o *laranja* ou *figura de palha* (Carvalho de Mendonça), que ganha algo para emprestar seu nome verdadeiro.

Num passado ainda recente, foi o total desvirtuamento do sigilo bancário que permitiu a existência de milhares de contas fantasmas, acobertando sonegação fiscal de milhões, e muito dinheiro sujo, não se sabendo se uma das pessoas, nos bancos, respondeu a processo-crime e foi custodiada...

Observe-se que, hoje, grandes negócios, envolvendo valores astronômicos, são feitos em bolsas de valores e nas demais bolsas antes exemplificadas, por telefones celulares, posto que a informalidade das operações é a garantia de sua existência e rapidez: investe-se, compram-se ações, vendem-se títulos por simples celulares, envolvendo milhões e milhões de reais.

A identificação das operações exigirá o rastreamento das chamadas telefônicas, e os registros nas bolsas.

2.8. Propriedade dos bens, valores e direitos

Como o patrimônio visado pela lei tem obrigatoriamente origem, procedência ou proveniência ilícita, oriundo que é de um dos *delitos anteriores*, elencados em caráter taxativo nos incisos I até VII, dificilmente ele estará em nome do verdadeiro proprietário ou titular.

Usar-se-ão pessoas interpostas, que passam a figurar como proprietárias ou titulares do patrimônio criminoso.

A lei, já antevendo isso, criou os registros, cadastros e as informações a que aludem os arts. 10, 11, 14 e 15, de obrigação das pessoas jurídicas ou físicas, elencadas no seu art. 9º.

Um controle indireto, quanto aos imóveis, pode ser feito pelas declarações de operações imobiliárias (DOI) em confronto com as declarações de bens apresentadas à Receita; e quanto aos valores, junto às instituições financeiras, ou em relação aos investimentos e aplicações no mercado mobiliário, junto às bolsas, com a quebra do sigilo bancário e fiscalização direta.

2.9. Proveniência ilícita direta do patrimônio com os *delitos anteriores*

A proveniência ilícita será direta, quando o titular dos valores ou direitos, ou o proprietário dos bens, estiverem ligados, vinculados ou em relação direta com os *delitos anteriores*, e o patrimônio tenha origem também de um dos crimes nominalmente citados num dos incisos I a VII, do *caput* do art. 1º.

O titular ou proprietário é, nessa hipótese, o próprio delinqüente, seja como autor, co-autor ou partícipe, mentor intelectual, associado ou integrante, ou mesmo fundador do bando ou quadrilha do crime organizado, e recebeu como paga bens, direitos ou valores.

Aqui se encontram os *cérebros*, o pessoal da logística ou da inteligência, de apoio, de coleta de informações, de infiltrações, de estudo e planejamento e da execução propriamente dita.

2.10. Proveniência ilícita indireta do patrimônio

A proveniência ilícita será, porém, indireta, quando o titular dos valores ou direitos ou o proprietário dos bens, embora não tendo relação direta, nem vínculo direto com os *delitos anteriores*, isto é, não participou de nenhum dos delitos, mas se encontra na posse, no domínio, na titularidade de direitos e valores ou bens, que comprovadamente têm origem direta num dos crimes a que se referem os incisos I até VII, que lhe foram vendidos, cedidos, doados, ainda que implicitamente, pelas pessoas relacionadas no item 2.9, ou intermediários delas ou, excepcionalmente, tornou-se herdeira do patrimônio, ou dele apossou-se, em face do abandono intencional e proposital do delinqüente (*res derelicta*). A aquisição pode se originar da prestação de serviços lícitos ou em pagamento de dívidas lícitas, junto às pessoas do citado item 2.9.

É aqui que pode surgir a figura do terceiro de boa-fé ou lesado, que vai alegar que não conhecia a verdadeira origem ou a proveniência ilícita dos bens, direitos ou valores que agora possui, ou estão sob seu domínio, titularidade ou em seu nome.

O terceiro, ou pseudo-lesado, deverá comprovar, de forma satisfatória, o seu total desconhecimento da verdadeira origem do patrimônio ilícito, retromencionado, embora isso contrarie a regra de direito que reza *a boa-fé se presume*...

Ver os comentários ao inciso I do art. 7º, adiante, no item 8.18.

2.11. As provas da proveniência ilícita do patrimônio. Inquérito policial obrigatório. Ônus da prova

Mesmo diante dos objetivos sociais, penais e altruísticos visados pela lei, que pretende reprimir, reduzir os *delitos anteriores* (elencados taxativamente dos incisos I a VII do *caput* do art. 1º), repressão essa que deve ser feita, entre outros meios, através da criminização a que se referem os tipos penais do *caput* do art. 1º e dos incisos dos seus §§ 1º e 2º, não se poderá (salvo através de atos manifestamente arbitrários, abusivos, confiscatórios e inconstitucionais, apenas com base em indícios ou nas famigeradas evidências materiais), presumir que o patrimônio de uma pessoa física, ou até de uma pessoa jurídica, é proveniente de um dos *delitos anteriores*, para decretar, de imediato, a apreensão ou o seqüestro. Aplicar-se-ia, *aqui e agora*, o refrão anti-direito: *todos são delinqüentes, até que provem em contrário*... Afinal, o *leading case* dos Irmãos Naves, ainda está na memória dos homens de bem...

Primeiro é preciso que se tenha em mãos provas cabais da proveniência ilícita do patrimônio a ser apreendido ou seqüestrado, e isso será obtido com a produção de um inquérito policial bem instruído, com a realização de perícia contábil, com as informações fiscais junto à Receita Federal, registros de imóveis e mesmo com a quebra judicial do sigilo fiscal e bancário suspeito. Esse inquérito será realizado pela Polícia Federal, em virtude do interessado-maior ser a própria Receita Federal (sonegação fiscal de imposto de renda).

Não cabem aqui as famigeradas presunções, evidências ou os condenáveis indícios, como elementos de prova, mas, sim, de utilidade objetiva para a realização de um inquérito policial bem instruído, com declarações de todas as pessoas ligadas direta ou indiretamente ao patrimônio suspeito, com a coleta de provas materiais, que apontem e comprovem a verdadeira origem do patrimônio investigado.

O inquérito, necessário e obrigatório, se respalda nos princípios constitucionais que protegem qualquer pessoa, e que devem ser respeitados a todo e qualquer custo, sob pena de subversão do ordenamento jurídico do país. Destacamos, entre outros:

1º) A presunção de inocência de qualquer pessoa física, suspeita, acusada, investigada (art. 5º, LVII);

2º) A obrigatoriedade da licitude de toda e qualquer prova, nomeadamente quando se visa apreender ou seqüestrar bens, direitos ou valores, enfim, o patrimônio de alguma pessoa física ou mesmo jurídica (art. 5º, LVI);

3º) A garantia constitucional ao direito de propriedade privada, respeitada a sua função social (art. 5º, XXII e XXIII, 170, II e III), o que tem como recíproca a vedação de apre-

ensão, de arresto, de seqüestro, de confisco sem provas cabais, de que a propriedade *latu senso* originou-se de crimes;

4º) A garantia de que ninguém será privado de seus bens, sem o devido processo legal anterior, isto é, o *due process of law*, privação que alcança também a perda da disponibilidade, da posse, dos rendimentos, do uso, gozo e fruição dos bens (art. 5º, LIV);

5º) A garantia do contraditório pleno, em qualquer processo (inquérito policial, processo administrativo-fiscal, processo penal), a teor do art. 5º, LV;

6º) A garantia absoluta, inderrogável, inelidível do princípio da individualização da pena (art. 5º, XLVI), que significa, no caso, que somente os bens da pessoa vinculada, ligada, autor, co-autor, partícipe de um dos *delitos anteriores*, o que já foi provado sobejamente pelo inquérito policial anterior, poderá ser objeto do decreto de indisponibilidade, de apreensão, de seqüestro, na exegese do art. 5º, XLVI, *b* e inciso LIV, da Constituição;

7º) A perda definitiva dos bens, dos direitos ou valores, isto é, do patrimônio, mesmo de origem comprovadamente ilícita, oriunda dos *crimes anteriores*, somente será decretada após o trânsito em definitivo da sentença ou do acórdão condenatórios (art. 5º, LIV, 2ª parte, c/c o LVII);

8º) *Certamente que a lei não criou* (nem jamais poderia fazê-lo, pelo menos enquanto vigentes, aparentemente, os princípios retro mencionados da Carta de 1988), a famigerada *letre du cachê* tão querida dos reis divinos na França e seus Duques de Montmorency, símbolo supremo do despotismo, do absolutismo (cf. *O Papa Negro*, Ernesto Mezzabotta, Rio, Editora Espiritualista Ltda., 1973; *O Estado Monárquico*, Emmanuel Le Roy Laudrie, Companhia das Letras, 1994);

9º) O *entusiasmo* de alguns congressistas que trabalharam para a aprovação e sanção da Lei nº 9.613/98, fica, assim, refreado constitucionalmente, pelos postulados explícitos e implícitos que se subsumem e emergem da Constituição Federal, verdadeira Carta de Redemocratização do Brasil, os quais não são programas ou promessas de governo, mas, isto sim, direitos-garantias individuais e imutáveis que a Constituição assegura a todos os que aqui residem (Agustin Gordillo, ob. cit., p. 66, nº 13);

10º) A igualdade de todos perante os princípios, postulados, direitos-garantia que a Constituição assegura, é o próprio sustentáculo do regime pluralista e democrático da Carta Política que visa a dar tratamento isonômico aos atributos de cada cidadão ou cidadã, e qualquer eiva, por menor que seja, de quebra da isonomia, da igualdade, fere de morte a Lei das Leis (Francisco Campos, ob. cit., pp. 12/19; STF, RTJ 119/465).

2.12. Ônus da prova do fato negativo

Como demonstramos, a indisponibilidade, a apreensão, o seqüestro do patrimônio (bens, direitos ou valores), só pode ser decretado pelo juiz após a coleta de provas materiais e cabais atestando que a proveniência, procedência ou origem do patrimônio é dos *crimes anteriores*, isto é, foi algum dos crimes que permitiu a obtenção ou a formação do patrimônio com origem ilícita (incisos I a VII).

Em se tratando de fato negativo em relação ao suspeito, acusado ou investigado, cabe exclusivamente ao Ministério Público ou mesmo às autoridades com poder de fiscali-

zar (Receita Federal, Banco Central, Susep, Coaf), o ônus da prova material da origem ilícita do patrimônio.

Seria uma aberração e a própria negação do direito, transferir para o investigado, para o acusado ou suspeito, o ônus de provar que seu patrimônio é lícito, não tem origem, procedência ou proveniência nos delitos elencados nos incisos I até VII, da mesma maneira que não se pode transferir ao acusado o ônus de provar que é inocente, salvo se o Ministério Público ou o juiz retrocederem no tempo e, desprezando todos os direitos e garantias da Constituição, aplicarem à pessoa o famigerado inciso 5 do art. 20 do Decreto-lei nº 88, de 20.12.1937, que é a verdadeira fonte do não menos famigerado e atual art. 516 do Código de Processo Penal da Ditadura, tão bem aceito nos dias de hoje...

2.13. O dolo específico necessário e sua prova

Os tipos penais (ocultar, dissimular), a que se refere o *caput* do art. 1º da Lei nº 9.613/98, exigem como *conditio sine qua non* para a responsabilidade penal do agente, o dolo específico necessário: o agente tem consciência plena da origem ilícita do patrimônio, que ele oculta ou dissimula. Trata-se, pois, de tipos dolosos, cabendo ao Ministério Público provar na denúncia, de maneira clara, direta e cabal, que o acusado tinha pleno conhecimento e consciência da proveniência, da fonte, da procedência ilícita dos bens, valores ou direitos que ocultou, dissimulou ou tentou fazê-lo: o patrimônio provinha dos *crimes anteriores* (incisos I até VII do *caput* do art. 1º).

3. CRIMES TIPIFICADOS PELA LEI Nº 9.613/98

3.1. Analogia vedada. Interpretação extensiva proibida

Dada a excepcional relevância da matéria, embora já a tenhamos abordado *en passant*, cabe aqui emprestar relevo e dar ênfase a este tema.

Os crimes criados e tipificados pela lei são:

a) os delitos cujos tipos *ocultar, dissimular*, constam do *caput* do próprio art. 1º;

b) os delitos cujos tipos constam dos incisos I, II e III do § 1º do art. 1º;

c) os delitos cujos tipos constam dos incisos I e II do § 2º do art. 1º.

Este rol ou elenco é taxativo, não admitindo, em hipótese alguma, que o intérprete, as autoridades fiscais (arts. l 1, 14 e 15), a Polícia Judiciária, o Ministério Público, o Poder Judiciário, e quem quer que seja, venham a aplicar analogia ou empregar a interpretação extensiva, para criarem outros delitos *parecidos, assemelhados* com os retromencionados nas alíneas *a, b* e *c*, retro.

Só a lei penal federal anterior pode definir, conceituar, criar fatos que ela tipifica como crimes, que se dirigem para o futuro, nunca para o passado (art. 1º do CP; arts. 5º, XXXIX e 22, I, da CF).

Os verbos que expressam o tipo penal, nestes crimes (letras *a, b* e *c* retro), devem ter seu significado literalmente como estão no vernáculo nacional, no capítulo da gramática que trata dos verbos.

4. CONCEITOS E DEFINIÇÕES PENAIS DOS TIPOS ELENCADOS NOS INCISOS I a VII do art. 1º, *caput*. Absolvição dos acusados no *crimes anteriores*

Se no item 3 e 3.1 vimos que não se emprega a analogia, nem a interpretação extensiva para elastecer o rol ou o elenco dos delitos tipificados no *caput* do art. 1º, e nos incisos dos seus §§ 1º e 2º, o mesmo vale e se aplica em toda a sua plenitude para os conceitos e definições dos *crimes anteriores* que, como já vimos, são apenas e tão-somente os delitos que os incisos I até VII do art. 1º elenca, arrola, em caráter taxativo e não exemplificativo.

Assim, a fim de que não se criem *delitos anteriores* além dos expressa e nominalmente elencados nos incisos I ao VII do *caput* do art. 1º, somente os conceitos, definições e tipos penais dos delitos, expressos nas leis federais especiais que deles tratam, ou eventualmente no Código Penal, na inexistência das leis especiais, é que podem ser utilizados na aplicação da Lei nº 9.613/98.

A *criação* de delitos outros *parecidos* ou *assemelhados* pela interpretação extensiva, pela analogia, representa não só uma grave afronta direta e frontal aos arts. 5º, XXXIX e 22, I, da Constituição, além de atentado ao princípio da legalidade e uma contrariedade às normas infraconstitucionais do direito federal positivo (*v. g.*, art. 1º do CP), mas, simultaneamente, incide na usurpação das atribuições privativas da lei federal e do Congresso Nacional a quem cabe editá-las, submetendo-as à sanção presidencial.

Os *crimes anteriores* são tomados pelos tipos criados pela Lei nº 9.613/98, como ponto de partida, como ponto de origem, proveniência ou procedência ilícita do patrimônio. São, porém, totalmente autônomos e independentes uns dos outros (art. 2º, II).

4.1. Absolvição do acusado, dos "Crimes Anteriores"

Não se poderá negar os efeitos da sentença penal ou do acórdão penal que a substituiu, que absolveu o acusado de algum dos *crimes anteriores*, após o trânsito em julgado da decisão.

O mesmo se aplicará quando o acusado:

a) tiver a ação penal trancada em sede de *habeas corpus*, após o trânsito em julgado da decisão;

b) tiver obtido extensão do benefício, concedido a outro co-réu, após o trânsito em julgado da decisão;

c) tiver obtido o trancamento do inquérito policial, antes do início da ação penal, geralmente em sede de *habeas corpus*, uma vez transitada em julgado a respectiva decisão.

Um dos efeitos da decisão trânsita em julgado será, inegável e inafastavelmente, retirar do patrimônio da pessoa física, a pecha, o labéu infamante dele ter origem, proveniência ou procedência num dos *crimes anteriores*.

Ou, em outras palavras, os bens, direitos ou valores que antes estavam sob a suspeita de procederem ou terem origem ilícita nos delitos, agora, obtendo o *salvo-conduto* ou a *carta de alforria*, têm origem lícita, e ninguém poderá questionar a origem, salvo excepcionalmente prova relevantíssima até então desconhecida, sob pena de total desrespeito e negação à autoridade e ao conteúdo da coisa julgada de direito material (CF, art. 5º, XXXVI).

Atente-se. A referida prova relevantíssima, adquirida ou obtida pelos meios lícitos, só se aplica no caso do arquivamento do inquérito policial; não, assim, no caso do trancamento por decisão judicial transitada em julgado, desde que por tribunal ou juiz *competentes*, já que aqui surgiria o já falado atentado à coisa julgada.

Crimes anteriores. Rol taxativo (não exemplificativo), Art. 1º, *caput*:

I – de tráfico ilícito de substâncias entorpecentes ou drogas afins;

II – de terrorismo;

III – de contrabando ou tráfico de armas, munições ou material destinado à sua produção;

IV – de extorsão mediante seqüestro;

V – contra a administração pública, inclusive a exigência, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, de qualquer vantagem, como condição ou preço para a prática ou omissão de atos administrativos;

VI – contra o sistema financeiro nacional;

VII – praticado por organização criminosa.

Pena: reclusão de três a dez anos e multa.

Curiosamente, o crime de sonegação fiscal não está alencado no rol do *caput* do art. 1º, da Lei nº 9.613/98. Poder de fogo, dos grandes sonegadores?...

5. CRIMES ANTERIORES. COMENTÁRIOS

5.1 Tráfico de entorpecentes, drogas e afins (art. 1º, I).

O alcance e abrangência do *delito anterior*, a que se refere o inciso I do art. 1º, está disciplinado pela Lei federal nº 6.368, de 21.10.1976 e eventuais subseqüentes (ou que vierem a substituí-la em futuro).

Nessa legislação federal é que se há de buscar os conceitos e definições técnico-jurídicos a que alude o inciso I.

É de rigor, na boa técnica, a produção de prova pericial química, para atestar, mediante análise específica, os componentes da substância (maconha, heroína, cocaína, haxixe, peotl, crack, LSD, marijuana, yagé, nauacatl etc.).

O inciso XLIII do art. 5º da Constituição elenca, como um dos crimes inafiançáveis, o tráfico de entorpecentes e drogas afins.

A lei, ironicamente, desconhece o grande consumidor ou usuário das drogas, dos alucinógenas, dos tóxicos, da classe média alta.

5.2. Terrorismo (art. 1º, II)

A Constituição Federal, no inciso XLIII do seu art. 5º, considera também como um dos crimes inafiançáveis o terrorismo.

A Lei federal nº 7.170, de 14.12.1983, que dispõe sobre a segurança nacional, definindo os delitos contra a segurança, tipifica em seus arts. 15, 19 e 20 atos de nítido terrorismo.

Os exemplos do ato condenável e reprovado internacionalmente são públicos, recentes, e dispensam maiores indagações:

a) bombas colocadas em aviões, em navios, em helicópteros, em hangares, aeroportos que, ao explodirem, vão causar mortes e destruição. Podem ser atos de grupos políticos, de minorias étnicas, de fanáticos religiosos, ou seitas de igual índole;

b) bombas que, em identidade de origens, são colocadas em vagões de trens, de metrô, em estações de embarque ou desembarque e que, ao explodirem, provocam os efeitos já vistos;

c) gases venenosos (*v.g*. *tabun* ou óxido de cianodimetilaminetoxfosfina; *sarin* ou óxido de fluorisopropoximetilfosfina; o *soman* ou óxido de fluorometilpinacoliloxifosfina, *apud Planeta*, abril de 1973, nº 8, p. 28), que são propagados em mercados, estações de trens, de metrôs, aeroportos, pelos grupos exemplificados na letra *a*, causando mortes, graves perturbações neurológicas e seqüelas graves;

d) carros-bombas que explodem, matando transeuntes ou pessoas predeterminadas, causando ainda destruição material;

e) o envenenamento de reservatórios de água potável para consumo humano, ou de redes condutoras da mesma;

f) a dinamitagem criminosa de pontes, viadutos, estradas de ferro, aeroportos, prédios públicos, mercados, bancos, indústrias, estabelecimentos penitenciários, hospitais, delegacias de polícia, estabelecimentos de ensino, por grupos de sabotadores, de organizações criminosas;

g) atentados a bala ou bomba contra autoridades nacionais ou estrangeiras. Geralmente, são crimes políticos;

h) seqüestros com motivação exclusivamente política, para soltura de companheiros, para leitura de manifestos, como atos de protestos;

i) sabotagem em usinas hidro ou termoelétricas, torres de transmissão de energia, redes de distribuição, transformadores etc.

5.3. Contrabando ou tráfico de armas, munições e material para sua fabricação. Omissão dolosa dos governantes (art. 1º, III)

Este inciso contém duas partes que se confundem penalmente, já que estão umbilicalmente ligados pela própria lei:

a) contrabando de armas, munições ou material destinado à sua produção, seja esta artesanal, em fundo de quintal, em barracões, em terrenos baldios, em sítios, chácaras, fazendas ou em indústrias.

O tema do contrabando, que tem seu tipo definido no art. 334, seus parágrafos e alíneas do Código Penal, foi estudado exaustivamente no capítulo IV;

b) tráfico desses petrechos. Está equiparado legalmente ao contrabando propriamente dito. Quem trafica armas, munições ou material para sua fabricação, cuja entrada no território nacional está proibida por lei federal, no momento do ingresso, é um contrabandista.

Trata-se de crime instantâneo, que se consuma com entrada proibida no território nacional, no exato momento em que penetra no espaço aéreo brasileiro, no exato momento em que cruza a faixa de fronteiras e penetra no território brasileiro ou no momento em que penetra em águas brasileiras.

Os efeitos do delito são permanentes, e duram até a apreensão da *muamba*, ou da prisão do contrabandista. Em face disto, a prisão é sempre em flagrante.

Não interessa, para os efeitos penais, quem é o *importador* clandestino, o colecionador de armas ou munições; se se trata de um civil fardado ou, um militar à paisana; qual o veículo em que era transportado. Enquanto houver proibição da entrada de determinadas armas, munições ou do material para sua fabricação, o proprietário, o condutor, o possuidor, o guardião, o comerciante do ramo, o traficante ou contrabandista são delinqüentes do inciso III.

Observe-se que o contrabando também pode se referir à saída do território nacional, que também foi estudado no capítulo IV.

O art. 10 da Lei federal nº 9.437, de 20.2.1997, contém tipo penal que mais se ajusta ao tráfico de armas. "Quem introduz armas, munições proibidas faz contrabando".

Hoje, o crime organizado, o tráfico de tóxicos, estão fortemente armados, com armas poderosíssimas (AK-47, AR-15, granadas de grande teor de destruição, metralhadoras UZI), e no futuro, poderá ter até armas a laser (raio da morte).

O arsenal penetrou no Brasil graças à omissão dolosa das autoridades que deveriam impedir essa entrada nefasta, que arma bem os grupos de assaltos a bancos, a carros-fortes; as organizações criminosas de roubo de carga, de soltura de presos etc.

A lei tardiamente tenta dificultar o ingresso de armas, que não entraram no Brasil *por acaso*, nem foram aqui introduzidas por moradores de favela, de morros, de cortiços, de mocambos ou de casas de cômodo...

Constantemente são apreendidos verdadeiros arsenais de guerra, mas só são divulgados, apenas, os nomes dos possuidores ou portadores das armas... poupando-se o nome das pessoas que as emprestaram ou as venderam. Por quê?

Desconhecemos quaisquer leis federais que protejam o sigilo dos arrendantes, locadores ou vendedores de armas e respectivas munições, para utilização em ações criminosas de envergadura, como as exemplificadas...

Todavia, enquanto os países industrializados, que produzem arsenal de guerra não declarada, continuarem cinicamente a permitir que seus delinqüentes encapuzados como comerciantes normais, vendam livremente tais petrechos (até por correio, telefone, internet etc.), dificilmente o combate ao contrabando ou tráfico terá sucesso, mesmo porque, conta com a grande omissão dolosa das autoridades, que têm sob sua responsabilidade direta impedir o ingresso das armas e munições, mas, por algum interesse escuso, mesmo político, nada fizeram no passado bem recente...

Uma das **causas eficientes** do ingresso de armas pesadas e suas munições, de importação proibida, é o "sistema" de fiscalização de containers, "por amostragem". Ver item 5.5. adiante.

5.4. Extorsão mediante seqüestro (art. 1º, IV).

O inciso XLIII do art. 5º da Constituição Federal se reporta aos crimes definidos em lei federal como hediondos.

E o inciso IV do art. 1º da Lei federal nº 8.072, de 25.7.1990, considera a extorsão mediante seqüestro como crime hediondo, estando o delito capitulado no art. 159, *caput*, e seus §§ 1º, 2º e 3º do Código Penal.

Este delito tem como regra geral, maciçamente majoritária, a existência de bando ou quadrilha para o seu estudo, planejamento, logística ou inteligência, execução, carceragem e tortura, além do pessoal encarregado da extorsão e contatos com os familiares da vítima.

Ver, no capítulo II, desta obra: "Crime organizado" e "Bando ou quadrilha".

E nos comentários à Lei nº 9.613/98: "Organização criminosa".

Não cabe aqui estudar as gravíssimas e irreversíveis seqüelas psíquico-morais que todo seqüestro deixa na vítima, que fica impotente e sente-se abandonada, na maioria das vezes amarrada, em cubículos fechados, escuros, sofrendo todas as humilhações e à mercê do bando ou quadrilha, que a falácia das autoridades dolosamente omissas permitiu que se formasse e operasse nas grandes cidades.

Muitas vezes, essa mesma falácia é aquela que está nos Evangelhos: a autoridade vem a público, pela televisão, em entrevistas nos grandes jornais, para apregoar aos quatro cantos que este tipo de crime está sendo combatido com *garra*...

Mas, a realidade é bem outra: os seqüestros para extorsão (muitas vezes com a morte do seqüestrado, mesmo depois de a família pagar o resgate pedido) se sucedem como as cenas de um filme. Só aí é que o público descobre que a autoridade está representando bem o papel do fariseu dos Evangelhos...

5.5. Crimes contra a administração pública. *Acertos fiscais*. Corrupção ativa e passiva (art. 1º, V).

É muito extenso o rol destes crimes, que sob o Título XI, da Parte Especial do atual Código Penal, abrange os arts. 312 até 359.

Aqui também se enquadram as leis ou os decretos-leis federais, que como *leis especiais*, tipificam delitos nitidamente contra a administração pública (cf. Lei nº 8.429, de 2.6.1992).

O dispositivo visa, principalmente, aos delitos próprios do servidor público, como, por exemplo: a concussão, a corrupção ativa, a corrupção passiva, a facilitação do contrabando ou descaminho, a prevaricação com intensidade de dolo: a destruição de processos relevantes; a expedição de certidões negativas de débito falsas, atestando que o contribuinte nada deve, quando ele tem grandes dívidas vencidas, líquidas, certas e exigíveis; a quitação de dívidas do contribuinte por computador, isto é, através de interferência no sistema da Fazenda, causando dano patrimonial a esta pelo não recebimento; a formação de bando ou quadrilha, com a montagem de esquema de *acertos fiscais*, através dos quais o contribuinte paga mensal ou periodicamente uma quantia razoável, e não é *incomodado* pelo fisco que, às vezes lavra pequenos autos de infração, para *mostrar* que está fiscalizando. Esse esquema pode ser demonstrado com a manutenção de auditoria fiscal permanente, sobre as empresas aparentemente fiscalizadas e o resultado da fiscalização, em termos monetários e períodos fiscalizados. Esses esquemas, porém, envolvem o *estado maior* fazendário, razão por que simplesmente não existe, nem é implantada a auditoria fiscal que compareceria às empresas para auditagem *in loco*, do período não alcançado pela decadência (CTN, arts. 150, § 4º, e 173, I). Mesmo sem a auditoria fiscal atuante, o esquema mostra a sua face, se forem comparados, periodicamente, os autos de infração lavrados no passado recente, com os atuais...

Convém que se saliente: o delito de facilitação de contrabando pode se apresentar sob a figura do dolo específico, próprio ou direto. É o caso do agente do poder público, nomeadamente que tem o poder-dever de fiscalizar a entrada no território nacional de mercadorias estrangeiras (ou a saída de bens, produtos, plantas, sementes, mudas, quando a lei federal exige para eles licença ou autorização especial de algum ministério, para que possam ser enviados ao exterior), e sabendo, tendo ciência prévia ou no ato, de que se trata de entrada de mercadorias, produtos com importação proibida, ele simplesmente *fecha os olhos, faz de conta que não viu*, para satisfazer amigos, parentes ou atender a pedidos de seus superiores fazendários.

O mesmo acontecerá em relação à facilitação do descaminho, que ocorre pela entrada dos bens, mercadorias ou produtos estrangeiros, sem o pagamento dos impostos devidos e das taxas e direitos aduaneiros, agindo o servidor público da maneira retro descrita.

Mas o contrabando propriamente dito, ou a importação com preços inferiores, notoriamente em relação aos vigentes no mercado internacional ou com produtos industrializados diversos daqueles que constam nas guias de importação, nas declarações de importação, enfim, nos documentos de importação que tem por finalidade pagar menos impostos, podem ter o beneplácito do agente público, com poder-dever de fiscalizar, quando este elemento, por comodidade, simplismo, aliados à negligência, à displicência, verifica e fiscaliza apenas alguns *containers*, algumas malas de bagagens, alguns pacotes ou algumas embalagens. Esse procedimento com dolo genérico se aplica ao descaminho.

O delito aqui, que tem como agente o servidor público, tem a figura do dolo eventual ou impróprio; ou melhor, do dolo genérico, já que a conduta do servidor ficou totalmente eqüidistante da que ele devia observar, cumprir e manter.

Aqui o agente, que é servidor público competente, incide no crime de facilitação de contrabando ou descaminho, por desleixo, por desligamento da seriedade das atribuições de seu cargo, o que não pode acontecer com uma pessoa adulta, sem quaisquer problemas de deficiência mental.

Mas, se existem instruções, portarias, ordens de serviços, para que a fiscalização se faça "por amostragem", quando alguns containers escolhidos "a olho", são abertos, a responsabilidade penal deve ser carregada a quem expediu esses atos.

5.6. Crimes contra o Sistema Financeiro Nacional (art. 1º, VI).

A lei básica de repressão e punição a estes crimes é a Lei federal nº 7.492, de 16.6.1986 (Lei do Colarinho Branco).

Secundariamente, porém, deve ser consultada a legislação federal relacionada com o mercado financeiro nacional, auditoria das instituições financeiras, onde se encontram valiosos e indispensáveis subsídios técnicos, de grande utilidade para os que não têm vasta experiência profissional, nem grande vivência nessas áreas; e, sem essa pesquisa, a interpretação, a denúncia, a decisão judicial, ficarão seriamente comprometidas, sem substância, sem fundamentação que lhes dê suporte.

Entre outras, citamos as seguintes leis federais, a serem consultadas: Lei nº 4.595, de 31.12.1964 (Banco Central, Sistema Financeiro Nacional); Lei nº 4.728, de 14.7.1965 (merca-

do de capitais); Lei nº 6.024, de 13.3.1974 (intervenção e liquidação de instituições financeiras); Lei nº 6.313, de 16.12.1975 (títulos de crédito à exportação); Lei nº 6.385, de 7.12.1976 (CVM. Mercado de valores mobiliários. Ofertas públicas de investimentos, ações, auditoria independente); Lei nº 6.616, de 16.12.1978 (altera a Lei nº 6.385/76); Lei nº 6.840, de 3.11.1980 (títulos de crédito comercial); Lei nº 7.913, de 7.12.1989 (ação civil pública referente ao mercado de valores mobiliários – mercado de capitais); Lei nº 8.929, de 22.8.1994 (cédula de crédito rural); Lei nº 9.447, de 14.3.1997 (responsabilidade solidária dos controladores das instituições financeiras; penalidades para os auditores independentes; alterações na Lei nº 6.385/76); Decreto-lei nº 167, de 14.2.1967 (títulos de crédito rural); Decreto-lei nº 413, de 9.1.1969 (títulos de crédito industrial); Decreto-lei nº 448, de 3.2.1969 (penalidades às instituições financeiras e distribuidoras de títulos e valores mobiliários); Decreto-lei nº 2.321, de 25.2.1987 (administração temporária especial em instituições financeiras – Altera a Lei nº 4.595/64).

5.7. Organização criminosa (art. 1º, VII)

Uma organização criminosa é, inafastavelmente, um grupo estruturado com pessoal qualificado, com *logística e inteligência do crime*, para o planejamento, estudo, coleta de informações, infiltrações, recrutamento de pessoal, cronometragem de ações, *lay-out* ou *croquis* dos locais, fotos das pessoas, horários de funcionamento, hábitos, segurança no local, no transporte ou das pessoas visadas; grupo armado de execução, de abordagem, de interceptação, de execução do plano anteriormente debatido e aprovado.

É, enfim, o próprio crime organizado em ação

São características integrantes e inseparáveis do grupo ou da organização:

a) a formação do bando ou quadrilha pelos fundadores, e depois pelos aderentes. Crime autônomo e totalmente independente dos resultados materiais ou patrimoniais que as ações do grupo visava executar.

O tema foi exaustivamente estudado no capítulo II, à luz da recente jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, em “Bando ou quadrilha”;

b) a habitualidade delitiva ou a prática permanente do crime habitual, que não se confunde com o crime continuado e também já foi amplamente estudado no capítulo II, em “Crime habitual” e “Crime organizado”.

A Lei federal nº 9.034, de 3.5.1995, dispõe sobre o crime organizado.

Aqui, o alcance da *organização criminosa* se dirige para a prática moderna e profissional, altamente qualificada do pessoal, em atividades delitivas, mas muito rentáveis (*animus lucrandi*), de que são exemplos atuais, no Brasil:

1º) Tráfico de tóxicos, entorpecentes e afins, já exemplificado no item 5.1 retro;

2º) O tráfico nacional ou internacional de bebês, recém-nascidos, inclusive para extração de órgãos humanos;

3º) Tráfico de órgãos humanos (especialmente rins, córneas);

4º) Sacrifícios humanos de adolescentes (3, 4, 5 ou 6 anos), para rituais satânicos e magia negra, quando os órgãos são retirados com o sacrificado vivo;

5º) O rapto e o seqüestro de pessoas, para os fins dos itens 3º e 4º retro;

6º) A prostituição sob o regime de escravidão branca, que é incentivada para angariamento e recrutamento feminino, com anúncios e propaganda ardilosa, de empregos bem remunerados, casas confortáveis, em jornais de grande circulação ou em revistas femininas (imprensa marrom que só visa lucro fácil);

7º) O contrabando de armas e munições de importação proibida legalmente, para fornecimento (venda) a traficantes; para empréstimos, arrendamentos ou aluguéis altamente remunerados a assaltantes de bancos, de carros-fortes, de roubo de cargas e para a prática de alguns delitos vistos em "Terrorismo". Vide item 5.3 retro;

8º) Os assaltos a bancos, a carros-fortes, a postos de pedágio;

9º) Os assaltos a presídios, cadeias, delegacias, para soltar componentes da organização criminosa, geralmente: grandes traficantes de tóxicos, grandes assaltantes de bancos, de carros-fortes, ou grandes ladrões de carga (chefe da quadrilha que executa o roubo organizado de cargas valiosas);

10º) O desmanche habitual de veículos furtados ou roubados, que *emprega* vários colaboradores remunerados, cujas partes nobres, ou peças e acessórios, são vendidos para comerciantes do ramo, geralmente através do receptador especializado. Rarissimamente o verdadeiro dono ou proprietário do desmanche é custodiado, em face dos grandes disfarces, cargos ou atividades lícitas que dissimulam seus rendimentos ou rendas;

11º) A venda sistemática de notas frias que se referem principalmente às remessas de produtos industrializados para a Zona Franca de Manaus ou para estados onde as alíquotas interestaduais do ICMS são menores, mas o produto fica no próprio Estado de sua origem, onde as alíquotas das operações internas são maiores; ou as notas servem para *esquentar* a venda de grandes lotes de mercadorias roubadas por quadrilhas especializadas, que sob as ordens de um chefão, executam o plano e repassam a encomenda ao receptador que, por sua vez, coloca os grandes lotes junto aos revendedores de grande porte.

O tema foi estudado também no capítulo II desta obra, no *Roteiro*. Ver adiante "Roubo de cargas";

12º) A *fundição* de ouro oriundo de objetos roubados em assaltos a residências ou de transeuntes, ou furtados eventualmente, cujas ofertas são públicas, através de *plaqueiros* que, carregando placas nas grandes cidades, ostentam, à luz do dia, às claras, a compra de ouro ou de prata...

13º) O contrabando em alta escala e em grandes lotes, acondicionados em *containers*, que são fiscalizados erroneamente, por amostragem, quando deveriam ser abertos um a um, ainda que constem como importadores empresas acima de qualquer suspeita, ou se trate aparentemente de *mercadorias em trânsito*;

14º) *Roubo de carga*, que emprega pessoal em grande número, e é dividido em grupos especializados: o chefão recebe uma encomenda do receptador de grande porte, executa o roubo com emprego de vários veículos, pessoal fortemente armado, e negocia a venda para o grande receptador, que se apresenta como comerciante, regularmente estabelecido, industrial, apenas como disfarce. O produto do roubo é vendido, então, por esse receptador, para:

a) indústrias, quando se trata de matérias-primas ou insumos de produção, fabricação ou transformação industrial;

b) grandes revendedores, que adquirem lotes de medicamentos e drogas, eletrodomésticos, aparelhos eletrônicos de precisão; confecções e têxteis em geral; carne bovina.

O grande receptador utiliza as notas frias (item 11º retro) ou emprega as notas sanfonas: notas fiscais reutilizadas, recebendo pelo produto da venda da carga roubada 40% ou 50% do preço de mercado da praça do comprador, que é, então, um outro receptador doloso, regularmente estabelecido, e *em dia com a fiscalização*, como exemplificado nas letras *a* e *b* retro.

O combate a esta especialização do crime organizado exige investimentos em inteligência da Polícia Militar, interferência em ligações celulares ou por rádio (no futuro por satélites...), um perfeito e eficiente *seguimento* nas empresas transportadoras, para localização, *a priori*, de elementos infiltrados que fornecem as informações de que o bando ou quadrilha necessita; a identificação do grande receptador que faz as encomendas ao chefão do roubo de cargas etc.

Mas, enquanto isso não é feito com eficiência e colaboração entre as polícias dos Estados, mormente com a interferência da Polícia Federal, sempre que o roubo de cargas envolver empresas sediadas em mais de uma unidade da federação (p. ex., Zona Franca de Manaus, São Paulo, Rio, Paraná etc.), cabe aos auditores fiscais efetuarem auditoria contábil-fiscal de profundidade, junto a empresa remetente da carga roubada e junto aos grandes revendedores dos produtos industrializados objeto de roubo, através de:

a) levantamento específico de estoques (ver quadros demonstrativos no capítulo II desta obra), nestes grandes revendedores;

b) o rastreamento bancário dos cheques emitidos pelos grandes revendedores, para o que será necessária a quebra do sigilo bancário, judicialmente;

c) auditagem individual e específica do pagamento das compras dos grandes revendedores, contemporânea do roubo das cargas;

d) diante de certa interferência de políticos, de empresários influentes e da reação do grande receptador-revendedor, o acompanhamento das atividades pela Polícia Federal é mais que necessário;

e) a auditoria contábil-fiscal deverá abranger todos os grandes fornecedores dos grandes revendedores de produtos similares aos da carga roubada, bem como as indústrias de transformação (no caso de roubo de matérias-primas), que processam materiais similares aos roubados.

Concluída a auditoria e feito o respectivo relatório circunstanciado e documentado com cópias autenticadas das notas e documentos contábeis-fiscais, serão abertos os inquéritos: policial pela Polícia Civil, relativamente aos impostos estaduais e municipais e aos crimes de competência da justiça comum dos Estados; e pela Polícia Federal, relativamente aos tributos e contribuições federais (nos casos de reutilização de notas fiscais ou notas-sanfonas ou, especialmente, no caso e notas frias oriundas de outros Estados) bem como em relação aos demais crimes de competência da Justiça Federal.

Os inquéritos são totalmente independentes dos processos administrativo-fiscais no âmbito da Secretaria da Receita Federal e das Secretarias da Fazenda Estadual interessadas.

O Código Penal, no inciso I do art. 62, considera como agravante no concurso de pessoas, os delitos praticados por organização criminosa, grupo criminoso, crime organizado e afins.

Também, estão aqui compreendidas as *atividades* exemplificadas no item 5.2 retro;

15º) fabricação em escala, de medicamentos falsos;

16º) indústria fonográfica da "pirataria" em grande escala;

17º) a industrialização de tóxicos, entorpecentes, em chácaras, sítios, fazendas, alugadas, arrendadas.

6. PENA COMINADA AOS DELITOS DA LEI Nº 9.613/98

A parte final do *caput* do art. 1º, depois de elencar em caráter taxativo, nominal e expresso os chamados *crimes anteriores*, que estão arrolados nos incisos I ao VII, comina as penas de reclusão de três a dez anos e multa, para os crimes tipificados na Lei 9.613/98, isto é, para os crimes expressamente capitulados:

a) no *caput* do art. 1º (ocultar, dissimular...);

b) nos incisos I, II e III do § 1º do art. 1º;

c) nos incisos I e II do § 2º do art. 1º.

À guisa de lembrete, dada a excepcional relevância, chamamos a atenção do leitor para o já falado § 5º do art. 1º, que concede poderes absolutamente discricionários e subjetivos ao juiz do processo penal relativo aos crimes da Lei nº 9.613/98 e que será amplamente comentado quando abordado.

> § 1º Incorre na mesma pena quem, para ocultar ou dissimular a utilização de bens, direitos ou valores provenientes de qualquer dos crimes antecedentes referidos neste artigo:
>
> a) os converte em ativos lícitos;
>
> b) os adquire, recebe, troca, negocia, dá ou recebe em garantia, guarda, tem em depósito, movimenta ou transfere;
>
> c) importa ou exporta bens com valores não correspondentes aos verdadeiros.

7. OS CRIMES CRIADOS PELA LEI Nº 9.613/98

7.1. Converter em ativos lícitos. Lavagem de patrimônio ilícito (art. 1º, § 1º, I)

A lavagem implica em legalizar, *por a limpo*, tirar da proveniência ilícita e colocar juridicamente dentro da licitude, da origem legal. É dar uma *roupagem transparente*, clara, e afastar qualquer desconfiança ou dúvida sobre as fontes de obtenção ou de aquisição dos bens, valores ou direitos; enfim, do patrimônio, que teria se originado de um dos *crimes anteriores*, ou delitos a que se referem os incisos I a VII do art. 1º. Converter, aqui, significa *lavar*, *esquentar*, *legalizar*...

Como a lavagem pode ser feita também pelas atividades e empresas elencadas no art. 9º e seus incisos da lei, esta criou mecanismos de dificuldades, nos registros, obrigações e informações (arts. 10, 11, 14 e 15).

Esquentado o patrimônio de origem ilícita, o seu titular ou proprietário passa a deter uma situação de homem de bem, homem de negócio, mulher empresária.

A lavagem de dinheiro tem como elemento-chave o grande doleiro (ver, no capítulo II, "Esquema do doleiro de grande porte"), mas, pode ser feita também com:

a) grandes aplicações em bolsas de valores, de mercadorias, de gado, de ouro, de *comodities*, de mercado futuro, de café;

b) grandes investimentos em certificados de depósitos em ouro, em CDB, em cadernetas de poupança, letras de câmbio etc.;

c) compras de fazendas, empreendimentos agropecuários, indústrias, imóveis etc.

Já em se tratando de lavagem de bens outros, a transferência para *testas-de-ferro*, *laranjas* ou interpostas pessoas, que não despertam muitas suspeitas, também acontece. É um dos meios.

Se o produto do ilícito for jóias, obras de arte valiosas, oriundo de extorsão mediante seqüestro, ou troca feita no tráfico de tóxicos e entorpecentes, a figura do grande receptador surge, então, como indispensável a lavagem especial, que vai envolver: galerias de arte, *marchands*, joalherias.

Num passado não muito longínquo, tivemos o caso das *day-trade*, que a Receita Federal considerou como *lavagem de dinheiro* ou operação *esquenta caixa* (Decreto-lei nº 2.303/86).

É importante destacar que a lavagem de dinheiro também pode ter origem nos crimes contra a administração pública (inciso V do art. 1º). É o caso das comissões, das participações, no superfaturamento de obras e serviços públicos. E nos crimes da Lei nº 8.429/92.

Os subornos decorrentes da exploração de prestígio ou do favorecimento pessoal por servidores públicos, para que determinada empresa vença uma licitação pública, é uma das modalidades do inciso V do art. 1º.

A compra de terrenos por um preço, com a subseqüente venda para um órgão público, a preço excessivamente majorado, em relação aos preços médios de mercado do local do imóvel, é outra modalidade muito em voga, nos delitos do citado inciso V.

Todo o dinheiro sujo, obviamente, com essa procedência, não ficará em bancos, à espera da quebra de sigilo bancário e fiscal dos envolvidos...

A conversão pode ser feita também em moedas fortes alienígenas, e desviadas para outros países, como no caso da *máfia da previdência social*, tornando muito complexo e difícil o repatriamento de dólares. Nesta hipótese, tem interesse transcendental e relevante, saber no inquérito policial (Polícia Federal) como e quem efetuou a conversão no Brasil, para a remessa ao exterior:

a) grandes bancos autorizados pelo Banco Central?

b) grandes doleiros?

c) quais os meios utilizados e o esquema empregado?

O inciso I do § 1º comentado visa a impedir a conversão não apenas de *dinheiro sujo*, mas alcança todo e qualquer patrimônio, que tenha como procedência, fonte, origem ou proveniência ilícita, derivada dos *crimes anteriores*, que são os crimes antecedentes referidos no artigo.

Quantos bilhões não foram "convertidos", através de remessas para o exterior, pelas Contas CC5?

7.2. Adquire, recebe, troca, negocia, dá, recebe em garantia, guarda, tem em depósito, movimenta ou transfere (art. 1º, § 1º, II).

Este inciso elenca uma série de tipos penais que abrangem praticamente a universalidade das atividades comerciais da prestação de serviços e várias atividades econômicas informais ou de empresas regularmente estabelecidas, não se podendo, *a priori*, determiná-las em função dos verbos expressados. Cada atividade ou empresa, em função de cada caso concreto, será objeto de *enquadramento* num dos tipos penais nominados por esses verbos. Aí também estão compreendidas as atividades de pessoas físicas, informais ou marginais, já que os verbos do inciso II não excepcionaram pessoas jurídicas ou físicas.

Podem ser enquadrados nestes verbos, exemplificadamente:

1º) O comércio informal;

2º) O *ferro-velho*;

3º) O comércio de trocas, em feiras de fim-de-semana;

4º) As *lojas de ocasiões*, que vendem pontas de estoque;

5º) Os desmanches de veículos, de máquinas, de aparelhos;

6º) Os receptadores do item 5º retro;

7º) Estabelecimentos ou lojas *não autorizadas*, que negociam com penhores, concorrendo com a Caixa Econômica Federal (CEF);

8º) Armazéns, depósitos, tipo *guarda-móveis* ou objetos;

9º) Casas de aluguéis de fantasias, roupas e trajes típicos, trajes de gala, vestidos de noiva, fraques e cartolas;

10º) Lojas de consignações;

11º) Agências de câmbio e turismo que trocam moedas estrangeiras ou reais em moedas estrangeiras;

12º) Doleiros, que efetuam essas trocas;

13º) Galerias, que expõem obras de arte valiosas;

14º) Depósitos fechados, que recebem, guardam e transferem ou entregam a quem o depositante ordena;

15º) Tinturarias;

16º) Lojas tradicionais ou de grandes movimentos financeiros, que aparentemente vendem pouco, mas mantêm empregados, pagam aluguéis caros em dia, servindo de fachada para a lavagem, tais como: grifes famosas, butiques de luxo, lojões virtuais, etc.

7.3. Importa ou exporta bens com valores não correspondentes aos verdadeiros (art. 1º, § 1º, III).

O dispositivo tem efeitos fiscais preponderantes, mas também visa outros objetivos.

Assim, quando uma importação é feita com preços subfaturados em relação aos preços médios do produto, bem ou mercadoria e matérias-primas, a diferença é paga ao exportador *por fora*. Os impostos e direitos aduaneiros são recolhidos a menor. O ICMS estadual também. Falamos de bens que não têm isenção em face de acordo, tratados, convenções ou regimes especiais; ou quando não é caso de *draw-back*.

Ora, a importação subfaturada vai gerar, por sua vez, uma concorrência desleal com produtos, bens e matérias-primas com similares no Brasil.

Podem tais importações subfaturadas gerar um *dumping*, um açambarcamento de mercados, enfim, um abuso do poder econômico (CF, art. 173, § 4º; Lei nº 8.884, de 11.6.1994).

As importações se referem a bens cuja entrada não está proibida, senão estaríamos diante de contrabando.

O pagamento da citada diferença é feita em dólares, ou na moeda forte do país exportador (país de onde saíram os bens).

Aqui pode surgir o delito de corrupção passiva, corrupção ativa, concussão, envolvendo servidor público, na entrada dos bens.

As exportações subfaturadas, com o depósito da diferença no exterior, em conta do exportador, vai gerar perdas financeiras para o país, pelo ingresso menor de moedas fortes, atingindo o equilíbrio da balança de comércio exterior, em detrimento do Brasil.

Pode ainda ocorrer o superfaturamento de importações, entre empresas do mesmo grupo, para que ocorra uma remessa maior de moedas fortes do Brasil para o exterior, o lucro desse superfaturamento seria auferido no exterior, gerando no Brasil, pela subsidiária estrangeira, uma redução ou supressão de lucro, mas originando uma remessa de dólares para o exterior, para pagar as matérias-primas.

Cabe aos auditores fiscais a fiscalização do comércio exterior, *container* por *container* (e jamais por *amostragem*), na exegese do art. 237 do ADCT da Constituição, o que envolve conhecimentos profundos dos preços médios internacionais dos bens, matérias-primas, produtos industrializados, mercadorias etc., nos países de onde eles saíram para o Brasil; auditoria de exatidão rigorosa das declarações e guias de importação e declarações da Decex etc.

Fraudes cambiais, importações subfaturadas, exportações fantasmas não são praticadas sem o conluio, sem auxílio direto e necessário de quem emite os documentos de comércio exterior, de quem os fiscaliza.

7.4. Ônus da prova dos preços não serem verdadeiros

Compete ao fisco federal verificar, por pesquisa baseada em revistas e publicações especializadas em comércio exterior, se os preços constantes dos documentos emitidos pelos órgãos do Decex são os médios vigentes à data da saída ou da entrada, para os bens a que se referem os documentos de importação aceitos interna ou internacionalmente.

Cabe, pois, exclusivamente aos auditores fiscais da Receita Federal, o ônus da prova de que os preços não correspondem aos verdadeiros, já que essa prova diz respeito a fato negativo relevante, incumbindo, pois, a quem acusa, a quem impugna a veracidade dos preços constantes dos documentos de comércio exterior, rejeitar, motivadamente, com provas documentais, os preços, já que da impugnação nascerá para o fisco o direito de lançar, cobrar, constituir o crédito tributário referente às diferenças de impostos incidentes e taxas ou direitos aduaneiros (CTN, arts. 97, IV, 113, § 1º, 114, 116, I, e 144 c/c parágrafo único do art. 142).

> § 2º Incorre, ainda, na mesma pena quem:
>
> I – utiliza, na atividade econômica ou financeira, bens, direitos ou valores que sabe serem provenientes de qualquer dos crimes antecedentes referidos neste artigo;
>
> II – participa de grupo, associação ou escritório tendo conhecimento de que sua atividade principal ou secundária é dirigida à prática de crimes previstos nesta Lei.

7.5. Dolo específico (art. 1º, § 2º, I)

Utilizar significa empregar, consumir, negociar, operar quaisquer bens, valores ou direitos, provenientes dos *delitos anteriores*, em qualquer atividade econômica ou financeira.

A lei, porém, condiciona o tipo penal ao prévio conhecimento de quem utiliza os elementos patrimoniais, à sua origem ou proveniência ilícita. Age, portanto, a pessoa física ou jurídica, com dolo específico, porque tem consciência da origem ilícita do patrimônio.

Embora a lei tenha por objeto, preponderantemente, as atividades e pessoas elencadas taxativamente nos incisos do art. 9º, ela, na verdade, abrange qualquer atividade econômica (indústria, comércio, prestação de serviços, atividades mistas: industrial e comercial, industrial e prestação de serviços). E tais atividades tanto podem ser desenvolvidas por empresas regularmente estabelecidas, como por empresas, firmas individuais ou pessoas físicas informais, de fato, irregulares, já que a lei não distinguiu, nem excepcionou ninguém: *quem utilizar conscientemente* os bens, valores ou direitos, em suas atividades, é agente do delito!

Atividade econômica é aquela que tem fins lucrativos, isto é, visa, como regra, ao lucro, para contrapô-la às atividades sem fins econômicos, que são as entidades, organismos, totalmente desvinculados de qualquer fim econômico, isto é, não recebem qualquer paga, mensalidade, remuneração, preço, tarifa, contraprestação, em troca de serviços que prestam; não cobram custos.

Por sua vez, as atividades financeiras compreendem as exploradas por bancos, financeiras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, corretores de câmbio e valores mobiliários, o mercado de capitais, os investimentos em bolsas, as aplicações em CDB, em poupança, em ouro e os serviços afins, como seguros e capitalização, os fundos de pensão (previdência privada).

As bolsas de mercadorias e de futuros, bem como as *factoring*, se enquadram também nessa "atividade financeira".

7.6. Participação. Colaboração (art. 1º, § 2º, II)

O inciso II tipifica como crime uma pessoa física participar, isto é, fazer parte, formal ou informalmente, ou ainda a participação é de direito: a pessoa física é sócia, cotista, acionista; ou a participação é de fato: a pessoa age, colabora, trabalha, porém não tem a qualidade societária de direito.

A participação há de estar voltada, preponderante ou secundariamente, isto é, como atividade principal ou complementar, para um dos delitos tipificados no *caput* do art. 1º; ou em quaisquer dos incisos dos §§ 1º ou 2º, que são os *crimes* previstos nesta lei, não tendo nenhuma relação de causa ou efeito com os crimes anteriores.

A organização, associação, sociedade, empresa, entidade ou órgão podem até ter uma aparência de legalidade, de filantropia, de caridade, de espiritualidade, de religiosidade, só nas aparências, que são seus disfarces, já que ninguém vai ostentar publicamente que é uma organização voltada para o crime.

O tipo penal, majoritariamente, exige a formação de bando ou quadrilha, que é crime totalmente autônomo e independente do tipo do inciso comentado.

No bando ou quadrilha há os *fundadores*, isto é, os primeiros ou pioneiros que tiveram a idéia macabra de fundar a associação, o grupo, a sociedade, a empresa; e posteriormente recebeu os *aderentes*. O tema foi estudado no capítulo II, em "Bando ou quadrilha".

Não interessa para o tipo do inciso II que a associação, grupo, sociedade ou empresa seja regular ou irregular, ou de fato, isto é, que tenha ou não personalidade jurídica formal, ou seja apenas de fato, isto é, não tem registro na junta comercial e nos órgãos fiscais competentes; ou não está registrada no cartório de títulos e documentos. Pode, porém, estar formalmente regularizada, ser limitada, sociedade anônima, ou qualquer outro tipo jurídico de sociedade; pode ser uma cooperativa, um consórcio etc. A participação pode ser a qualquer título ou forma.

O simples colaborador na *societatis scelerandi* é um partícipe.

7.7. Prova do dolo específico

Tanto no caso do inciso I quanto no inciso II do § 2º do art. 1º, que exigem o dolo específico do agente que incidir num dos dois tipos penais neles previstos, cabe ao Ministério Público, como ônus exclusivo, provar que o agente tinha prévio conhecimento da proveniência ilícita e criminosa do patrimônio oriundo dos *crimes anteriores*, no caso do inciso I; ou que o agente conhece os objetivos criminosos da organização, grupo, associação, empresa ou entidade, no caso do inciso II.

Portanto, a denúncia será manifestamente inepta e abusiva, devendo ser repudiada liminarmente pelo juiz, que não a pode receber, sob pena de co-responsabilidade penal (alínea *h* do art. 4º da Lei nº 4.898/65), se o Ministério Público não demonstrar de maneira cabal e convincente o dolo da pessoa que acusa, com fulcro em incidência no inciso I ou no II, ou em ambos.

Excepcionalmente caberá *habeas corpus*, estando omissa a demonstração cabal, ou quando ela for lacônica, vaga, imprecisa, incoerente ou contraditória, além dos casos de álibi relevante (*v.g.* o agente não podia ter qualquer relação com os tipos dos incisos I ou II): aqui, jamais participou de qualquer associação, grupo, sociedade, consórcio ou empresa a que se refere o tipo penal do inciso; e, no primeiro caso, jamais utilizou, empregou, investiu bens, direitos ou valores oriundos dos *crimes anteriores*, em seu negócio.

A prova do dolo específico do agente, em ambos os tipos penais dos incisos I e II do § 2º do art. 1º, há de ser cabal, irrefutável, direta, não deixando margem a qualquer dúvida, desconfiança, por mínimas ou ínfimas que sejam.

> § 3º A tentativa é punida nos termos do parágrafo único do art. 14 do Código Penal.
>
> § 4º A pena será aumentada de um a dois terços, nos casos previstos nos incisos I a VI do *caput* deste artigo, se o crime for cometido de forma habitual ou por intermédio de organização criminosa.
>
> **§ 5º A pena será reduzida de um a dois terços e começará a ser cumprida em regime aberto, podendo o juiz deixar de aplicá-la ou substituí-la por pena restritiva**

de direitos*, se o autor, co-autor ou partícipe colaborar, espontaneamente, com as autoridades, prestando esclarecimentos que conduzam à apuração das infrações penais e de sua autoria ou à localizacão dos bens, direitos ou valores obieto do crime.

7.8. Tentativa (art. 1º, § 3º)

Este dispositivo pune também a tentativa referente a quaisquer dos "Delitos da Lei nº 9.613/98", isto é: dos crimes tipificados no *caput* do art. 1º, e nos incisos dos §§ 1º e 2º, deste artigo 1º.

A tentativa implica em provar (ônus do Ministério Público na denúncia), que o agente iniciou a execução de um dos *crimes*, tendo, pois, a vontade consciente da ilicitude de sua conduta dolosa mas, um fato relevante e suficiente, alheio à vontade do candidato à consumação de um dos crimes, impediu-o de consumar o delito ou os delitos a que se propunha, que estão capitulados, nominal, expressa e taxativamente, como afirmado acima.

7.9. Aumento da pena (art. 1º, § 4º)

O aumento da pena a que se refere este dispositivo pode ficar sem qualquer utilidade prática, sem qualquer objetividade, se o juiz usar dos poderes do § 5º do art. 1º, deixando de condenar o delinqüente *colaborador*, posto que este parágrafo não excepciona, nem exclui dos seus benefícios qualquer conduta, por mais dolosa, monstruosa ou hedionda que seja, do agente *colaborador*. Não interessa mesmo, se tem bons ou maus antecedentes. Se tem uma folha penal *sanfonada* de metros ou quilômetros...

Os temas sobre o *crime habitual* e a *organização criminosa* foram estudados no capítulo II: o primeiro à luz de recente jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e o segundo sob o título de "Crime organizado".

7.10. Poderes discricionários e subjetivos do juiz. Perdão penal do colaborador (art. 1º, § 5º)

O parágrafo contradiz a *duras penas* ou a *severidade aparente da lei*, posto que dá plenos poderes, eminentemente discricionários e exacerbadamente subjetivos ao juiz que for prolatar a sentença contra o acusado de um dos *crimes* elencados na lei. Isto vale também para o relator nos processos penais originários (Lei nº 8.038/90, arts. 1º até o 12 e a Lei nº 8.658/93).

O juiz, na sentença, poderá, a seu exclusivo talante:

a) reduzir a pena de três a dez anos e multa, redução que pode ser de um até dois terços;

b) fixar o seu regime de cumprimento inicial aberto;

c) deixar de aplicar qualquer penalidade;

---

* Pena restritiva de direitos: Lei nº 9.714, de 25.11.98 (*DOU-I* de 26-11-98), que alterou os arts. 43, 44, 45, 46, 47, 55 e 77 do Código Penal.

d) substituir a pena de custódia por qualquer outra mais amena e suave, como a prestação de serviços à coletividade, em hospitais, em creches, em escolas; a dação de cestas básicas; e cumulá-la com a proibição de ausentar-se da comarca, do país; de freqüentar certos e determinados locais; a obrigação de apresentar-se periodicamente etc.

Para fazer jus a qualquer um dos benefícios penais deste parágrafo, basta que o réu coopere com as autoridades policiais ou judiciais, como exemplificado no próprio parágrafo.

Os poderes conferidos ao juiz do processo penal ora comentado são eminentemente subjetivos e absolutamente discricionários.

Assim, cabe exclusivamente ao próprio juiz aplicá-los ou não. O juiz é, no caso concreto, o senhor absoluto da norma legal. Ele e somente ele é quem tem o poder de aplicar ou não os benefícios penais do parágrafo comentado.

Deverá, porém, em homenagem à norma cogente do inciso IX do art. 93 da Constituição, fundamentar sua decisão, exteriorizando os motivos de fato em que consistiu a colaboração do réu, qual a utilidade que tal colaboração trouxe para a repressão dos *crimes* da Lei nº 9.613/98 e em que consistiu objetivamente a utilidade; os motivos que o convenceram de que a colaboração foi eficaz, eficiente, útil e, por isso, ele concede os benefícios que declara na sentença condenatória do réu-colaborador: deixa de aplicar a pena etc.

Ao Ministério Público resta recorrer pelas vias normais. Porém, se a colaboração do réu não foi exatamente aquilo que diz a sentença, e diante da alta periculosidade do elemento, em tese, e excepcionalmente, poderá impetrar *habeas corpus*, com pedido de liminar, tão logo seja intimado da sentença, para impedir que o réu, se estiver preso, seja solto e venha a fugir do país, independente da apelação.

O *habeas corpus*, porém, e inclusive com relação à liminar, só será concedido muito excepcionalmente, sob pena de descaracterizar a lei e usurpar os poderes do juiz.

O tribunal, no caso do juiz condenar o réu que aparentemente colaborou, espontaneamente, não poderá conceder os benefícios do parágrafo, posto que, se o fizer, estará usurpando os poderes do juiz e suprimindo a instância singular.

Poderá, porém, anular a sentença, diante do recurso do Ministério Público ou do réu, se ela não tem fundamentação correta e coerente com os fatos e o direito; se se estriba em premissas totalmente equivocadas, inexatas, inexistentes ou mesmo falsas. Neste caso, outra decisão deverá ser prolatada em 1º grau, a qual não poderá incidir nos mesmos vícios de procedimento ou nos erros de direito (*error in procedendo* ou *in judicando*).

O parágrafo comentado criou para o juiz poderes discricionários e subjetivos, sobre os quais a Corte de 2º grau fica limitada, salvo, evidentemente, quando a sentença contiver vícios que, somente com a anulação ou nulidade sejam a única forma de corrigi-los, para que outra decisão seja prolatada.

Parece-nos que, dentro da exegese teleológica deste dispositivo legal, o juiz está imune a quaisquer injunções, censuras, mesmo no caso de não aplicar qualquer pena de custódia ou multa, e o agente seja um conhecido *chefão* ou um personagem ilustre da República, de *colarinho branco*.

Não interessa o montante do dano patrimonial ou material específico, ou do dano moral à coletividade, à própria segurança nacional, ou qualquer antecedente hediondo do réu.

Cabe somente ao próprio juiz avaliar e aferir os elementos processuais relativos ao grau de colaboração e sua eficiência e utilidade, e emitir seu juízo exclusivo de valor, quando da prolação da sentença.

Em se tratando de norma excepcional contida em lei especial, ela prevalece sobre quaisquer regras limitativas do Código Penal ou do Código de Processo Penal, atuais, isto é, já em vigor quando da vigência da norma especial.

7.11. Agente do delito nos *crimes* da Lei nº 9.613/98. Atividades exploradas por pessoas jurídicas. Inquérito policial

Nas atividades exploradas por pessoas jurídicas organizadas formalmente ou não, especialmente nas elencadas nos incisos dos §§ 1º e 2º do art. 1º, o inquérito policial obrigatório terá por finalidade essencial (além de positivar a materialidade) identificar formal e cabalmente quem, nas pessoas jurídicas, são os agentes ou responsáveis penais: quem comandava as operações com o patrimônio ilícito; quem dava ordens para negociar ou operar com o patrimônio; quem de fato dirigia as atividades da empresa, onde foi empregado, utilizado ou consumido o patrimônio com origem comprovadamente ilícita, isto é, os bens empregados ou utilizados na indústria, no comércio ou na prestação de serviços.

7.12. Nexo de causalidade essencial. Crimes nas pessoas jurídicas. Relação: ação do agente com o patrimônio ilícito, na empresa

Elemento essencial, indispensável e absolutamente necessário, em se tratando de *crimes* da Lei nº 9.613/98, isto é, dos delitos tipificados no *caput* do art. 1º e nos incisos dos §§ 1º e 2º, é o nexo de causalidade a ser demonstrado *initio litis*, já na peça acusatória do Ministério Público, nomeadamente em se tratando de delitos envolvendo pessoas jurídicas ou empresas com personalidade jurídica ou de fato.

Cabe ao Ministério Público demonstrar de maneira clara, direta e cabal, na denúncia perante o juiz singular ou perante o tribunal competente (Lei nº 8.038/90, arts. 1º a 12 e Lei nº 8.658/93), motivada e fundadamente, com provas, a relação, o elo, o vínculo do agente, pessoa física, com o patrimônio de origem ilícita (oriundo dos *crimes anteriores*) no caso dos incisos I e II do § 1º do art. 1º, bem como no caso do inciso I do § 2º, isto é, que o agente empregou, utilizou, negociou, converteu em ativos líquidos, transformou industrialmente bens, valores ou direitos, que sabia terem origem, fonte, procedência ilícita, vindos dos *crimes anteriores*.

No caso do inciso III do § 1º do art. 1º o nexo de causalidade terá por demonstração a relação entre o agente e a importação ou a exportação com os preços não verdadeiros, isto é, com falsidade ideológica nos documentos do Decex ou da Receita Federal.

No caso do inciso II do § 2º do art. 1º, o nexo de causalidade provará que o agente participa ou participou de uma empresa, associação, grupo, pessoa jurídica, entidade, órgão e que ele tinha conhecimento dos fins aludidos no tipo penal.

O agente será, no caso dos incisos I, II e III do § 1º do art. 1º ou do inciso I do § 2º do art. 1º, quem, na organização, empresa, pessoa jurídica tinha poderes de comando, quem emitiu ordens para que se praticassem as ações descritas pelos verbos que formam os tipos penais, aí devendo ser investigado o controlador do capital.

Capítulo II
DISPOSICÕES PROCESSUAIS ESPECIAIS

Art. 2º O processo e julgamento dos crimes previstos nesta Lei:

I – obedecem às disposições relativas ao procedimento comum dos crimes punidos com reclusão, da competência do juiz singular;

II – independem do processo e julgamento dos crimes antecedentes referidos no artigo anterior, ainda que praticados em outro país;

III – são da competência da Justiça Federal:

a) quando praticados contra o sistema financeiro e a ordem econômico-financeira, ou em detrimento de bens, serviços ou interesses da União, ou de suas entidades autárquicas ou empresas públicas;

b) quando o crime antecedente for de competência da Justiça Federal.

§ 1º A denúncia será instruída com indícios suficientes da existência do crime antecedente, sendo puníveis os fatos previstos nesta Lei, ainda que desconhecido ou isento de pena o autor daquele crime.

§ 2º No processo por crime previsto nesta Lei, não se aplica o disposto no art. 366 do Código de Processo Penal.

Art. 3º Os crimes disciplinados nesta Lei são insuscetíveis de fiança e liberdade provisória e, em caso de sentença condenatória, o juiz decidirá fundamentadamente se o réu poderá apelar em liberdade.

Art. 4º O juiz, de ofício, a requerimento do Ministério Público, ou representação da autoridade policial, ouvido o Ministério Público em vinte e quatro horas, havendo indícios suficientes, poderá decretar, no curso do inquérito ou da ação penal, a apreensão ou o seqüestro de bens, direitos ou valores do acusado, ou existentes em seu nome, objeto dos crimes previstos nesta Lei, procedendo-se na forma dos arts. 125 a I44 do Decreto-lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941 – Código de Processo Penal.

§ 1º As medidas assecuratórias previstas neste artigo serão levantadas se a ação penal não for iniciada no prazo de cento e vinte dias, contados da data em que ficar concluída a diligência.

§ 2º O juiz determinará a liberação dos bens, direitos e valores seqüestrados quando comprovada a licitude de sua origem.

§ 3º Nenhum pedido de restituição será conhecido sem o comparecimento pessoal do acusado, podendo o juiz determinar a prática de atos necessários à conservação de bens, direitos ou valores, nos casos do art. 366 do Código de Processo Penal.

§ 4º A ordem de prisão de pessoas ou da apreensão ou seqüestro de bens, direitos ou valores, poderá ser suspensa pelo juiz, ouvido o Ministério Público, quando a sua execução imediata possa comprometer as investigações.

Art. 5º Quando as circunstâncias o aconselharem, o juiz, ouvido o Ministério Público, nomeará pessoa qualificada para a administração dos bens, direitos ou valores apreendidos ou seqüestrados, mediante termo de compromisso.

Art. 6º O administrador dos bens:

I – fará jus a uma remuneração, fixada pelo juiz, que será satisfeita com o produto dos bens objeto da administração;

II – prestará, por determinação judicial, informações periódicas da situação dos bens sob sua administração, bem como explicações e detalhamentos sobre investimentos e reinvestimentos realizados.

Parágrafo único. Os atos relativos à administração dos bens apreendidos ou seqüestrados serão levados ao conhecimento do Ministério Público, que requererá o que entender cabível.

8. PROCESSO, JULGAMENTO, APREENSÃO E SEQÜESTRO

8.1. Inciso I do art. 2º

Com as ressalvas da própria lei (*v. g*, §§ 4º e 5º do art. 1º), o rito processual será o comum, do Código de Processo Penal, de competência do juiz singular.

8.2. Réus que têm foro especial em tribunal. Ação penal originária

O fato de a Lei nº 9.613/98 ter esquecido completamente que determinados réus têm foro especial, em face do cargo que ocupam, seja em face da expressa previsão da Constituição Federal ou Estadual, tal omissão não desloca a ação penal originária, hoje regulada pelas Leis nºs 8.038/90, arts. 1º a 12, e 8.658/93, para o juízo singular, o que equivaleria sobrepor uma mera lei ordinária, como a de nº 9.613/98, em plano hierárquico superior aos dispositivos da Constituição Federal ou Estadual, acima referenciados.

Os réus, portanto, responderão sempre perante os tribunais competentes para julgá-los, na forma dos dispositivos constitucionais pertinentes e das leis especiais nºs 8.038/90 e 8.658/93.

8.3. Prisão preventiva

É muito estranho que a lei não tenha previsto, expressamente, o decreto de prisão preventiva fundamentado, das pessoas que fossem presas em flagrante dos *delitos* da Lei nº 9.613/98 (casos concretos do art. 1º, *caput*, e dos incisos dos §§ 1º e 2º do art. 1º); ou das pessoas que o inquérito policial viesse a apontar como efetivos delinqüentes, com absoluta certeza, nomeadamente sabendo-se que os crimes comentados são típicos e específicos de bando ou quadrilha, e que, soltos, certamente os réus se evadirão do país, especialmente no caso de disporem de grandes ou vultosas quantias, como produtos dos *delitos anteriores*.

8.4. Independência dos processos (art. 2º, II)

O processo e julgamento dos delitos tipificados no *caput* do art. 1º e nos incisos dos §§ 1º e 2º, isto é, dos *crimes* da Lei nº 9.613/98, são totalmente autônomos e independen-

tes do processo e julgamento dos *crimes anteriores*, isto é, dos delitos tipificados nos incisos I a VII do art. 1º. Vide o que comentamos no item 4.1 retro.

8.5. Competência da Justiça Federal (art. 2º, III).

São de competência da Justiça Federal:

a) os crimes contra o sistema financeiro, a que alude a Lei federal nº 7.492/86 (CF, art. 109, VI);

b) os crimes contra a ordem econômico-financeira (CF, art. 109, VI. Ver item 5.6 retro);

c) os crimes em detrimento de bens, serviços ou interesses da União, de suas autarquias e empresas públicas federais (CF, art. 109, IV).

Consoante jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, estão também compreendidas na letra *c*;

1. as fundações públicas, criadas por lei federal, equiparadas às autarquias federais;

2. as rendas fraudadas, de uma das pessoas jurídicas elencadas na letra *c*, que se compreendem nos *interesses*. Aqui estão os crimes fazendários;

d) os crimes a que se referem os incisos V, VI, IX e X do art. 109 da Constituição Federal.

8.6. Denúncia baseada em indícios (art. 2º, § 1º).

Para conferir uma pseudo-legalidade a uma denúncia baseada em indícios ou nas famigeradas evidências – que são úteis para a instauração imediata do obrigatório inquérito policial –, certamente que a lei se inspirou e se abeberou no nefando Estado Novo, que editou a *Carta Del Lavoro*, a Polaca e também o Decreto-lei federal nº 88, de 20.12.1937, cujo inciso 5 do art. 20 transferia integralmente para o acusado o dever de provar que não era culpado, ou melhor, que era inocente. O fato negativo era transferido integralmente para o réu ou denunciado... (cf. STF, RTJ 161/277).

Essa também a fonte legal do art. 516 do Código de Processo Penal, que como exegese impõe o dever do juiz receber toda e qualquer denúncia (sem necessitar de fundamentar a sua decisão, no entender de alguns cérebros em devaneio), só motivando seu *decisum*, no caso de rejeitar a denúncia!...

Este dispositivo ora anotado se choca flagrantemente com os postulados e os princípios constitucionais-penais que a Carta de Redemocratização do Brasil adotou, e incluiu como cláusulas pétreas no art. 5º, nomeadamente em seus incisos II, LVII e XLVI. Por isso, o parágrafo ora comentado é, pelo menos em tese, inconstitucional.

Tanto o contraditório, quanto a sua garantia plena, que se exterioriza pelo *due process of law*, isto é, respeitado o princípio da legalidade e em homenagem àqueles incisos da Constituição Federal, a denúncia não pode ser, em hipótese alguma, uma *proposta de trabalho* que, estribada em meros indícios ou evidências, vai transferir para o acusado o dever de provar que é inocente, isto é, não é culpado: uma heresia jurídica, porque fato negativo torna imoral e ilegal a acusação, já que o ônus da prova é exclusivo de quem acusa, do titular da ação penal, de quem tem o direito de denunciar: o Ministério Público.

Os erros judiciários gritantes e aberrantes aí estão, baseados em denúncias estribadas em indícios, em evidências ou em provas forjadas. É bastante citar o escabroso caso dos Irmãos Naves (Araguari-MG), de vergonhosa memória e onde ninguém foi punido, mas eles curtiram 25 anos de cadeia, tendo um deles falecido na prisão. Só foi verificada a monstruosidade jurídica quando o verdadeiro criminoso apareceu e confessou o crime, com todos o detalhes... Duas vidas destruídas, em nome da sagrada justiça brasileira!...

8.7. Parágrafo 2º do art. 2º

O dispositivo exclui do processo penal a regra do art. 366 do Código de Processo Penal, na redação que lhe deu a Lei nº 9.271/96.

8.8. Fiança, liberdade provisória, apelação em liberdade (art. 3º)

O art. 3º da lei, *isoladamente*, contém, para os desatentos, *penas duras*.

Porém, não se deve esquecer do já comentado § 5º do art. 1º, que pode eliminar completamente, por simples discricionarismo ou subjetivismo do juiz, as *durezas da lei*. Ver o que comentamos no item 7.10.

Melhor teria andado a lei se permitisse ao juiz fixar uma fiança em dinheiro, em quantia vultosa, proporcional ao montante do numerário objeto dos delitos, mormente porque a lei, estranhamente, não previu a prisão preventiva mesmo do delinqüente apanhado em flagrante...

Quem fosse capturado ou preso, no curso do inquérito policial, responderia solidariamente, em termos monetários e financeiros, por todo o bando ou quadrilha, com referência a fiança, sem qualquer ofensa ao princípio da individualização da pena ou da perda dos bens, sem o trânsito em julgado da decisão condenatória.

Seria até um meio de ressarcimento dos danos cometidos à coletividade, ou às vítimas, se o juiz não condenasse o agente.

Outra benesse para este tipo de condenado, será permitir que ele apele em liberdade, quando terá oportunidade para fugir do Brasil...

8.9. Apreensão ou seqüestro de patrimônio baseados em indícios (art. 4º, *caput*).

Como comentamos no item 8.6., e sem a abertura de inquérito policial obrigatório, a teor da expressa previsão da Lei federal nº 9.043, de 9.5.1995, que deu nova redação ao art. 4º do Código de Processo Penal, e como explicitamente dispõe o art. 144, § 1º, I e II, e § 4º, da Constituição, onde serão apurados a materialidade, a autoria, co-autoria e participações nos *delitos* da Lei nº 9.613/98, tanto a apreensão, quanto o seqüestro de bens, valores ou direitos, baseados em meros indícios ou evidências, atentam violentamente contra a garantia constitucional da 2ª parte do inciso LIV do art. 5º da Constituição, porque partindo aprioristicamente (sem nenhuma prova cabal da proveniência ilícita do patrimônio, do suspeito acusado na ação penal ou no curso do inquérito policial) de que os bens, valores ou direitos têm relação com os crimes previstos na Lei nº 9.613/98, efetua a constrição judicial

como verdadeiro começo do confisco da propriedade, sem sentença penal condenatória, sem provas documentais e materiais irrefutáveis.

Obviamente que, dentro dos princípios constitucionais vigentes, os atos de força só podem ser decretados e executados havendo provas cabais de sua origem criminosa. Indícios, presunções, evidências não se prestam para o quase-confisco, diante do que dispõem os incisos XLVI, *b*, LIV, 2ª parte, LV, LVII do art. 5º da Constituição, já que uma das medidas de força judicial (apreensão ou seqüestro) vai privar totalmente o titular ou proprietário dos bens, direitos ou valores, de usá-los, deles dispor livremente; enfim, do uso e gozo do patrimônio, tudo à base de meros indícios, presunções etc.

O decreto de indisponibilidade dos bens seria a medida acertada, depois da certeza da origem criminosa que, salvo prisão em flagrante, só poderá ser obtida com a coleta de provas pelo inquérito policial que deve, sensatamente, anteceder a própria denúncia, para que não se cometam arbitrariedades e abusos de autoridades, que ficam sempre *a cavaleiro* de qualquer reprimenda ou punição.

Longe vão os dias em que a Securitate, a KGB ou a Gheime Statz Polizei praticavam as maiores arbitrariedades, baseadas em meros indícios ou evidências. Parece que estamos voltando aos negros dias vigentes até 8 de maio de 1945, tão do agrado do já falado Decreto-lei nº 88. de 20.12.1937 (inciso 5 do art. 20).

8.10. Qual o patrimônio a que se refere a apreensão ou o seqüestro?

O art. 4º é taxativo em se referir aos "bens, direitos ou valores do acusado ou existentes em seu nome, objeto dos crimes previstos nesta Lei".

Ora, os *crimes* da Lei nº 9.613/98 são exclusivamente os tipificados, expressa, nominal e taxativamente:

a) no *caput* do art. 1º;

b) nos incisos I, II e III do § 1º do art. 1º;

c) nos incisos I e II do § 2º do art. 1º.

Aí se incluem, por expressa disposição do *caput* do art. 4º, os delitos tipificados nos incisos III do § 1º do art. 1º e II do § 2º do art. 1º, que são crimes sem qualquer vinculação com os *crimes anteriores* (incisos I a VII do art. 1º), já que se referem respectivamente a importação ou exportação por preços diversos dos verdadeiros e à participação em organização objetivamente criminosa – tipos criados agora, pelos mesmos incisos (III e II, retromencionados).

Apesar das palavras da lei constantes da parte final do *caput* do art. 4º, ela tem em mira, nomeada e preponderantemente, os bens, valores ou direitos, isto é, o patrimônio originado pelos *crimes anteriores* e que, de qualquer forma ou modo, foi empregado, utilizado ou convertido por uma empresa, pessoa jurídica, pessoa física, numa das atividades a que se referem os verbos dos incisos I e II do § 1º do art. 1º e do inciso I do § 2º do art. 1º, que traduzem os tipos penais criados pela nova lei.

Porém, a apreensão ou o seqüestro de patrimônio, baseados em meros indícios, sem uma prova cabal e irrefutável de sua proveniência ilícita, mesmo no caso dos incisos *estranhos ao ninho* (III do § 1º do art. 1º e II do § 2º do art. 1º), vão originar *habeas corpus* e incidentes de liberação de coisas apreendidas, com possibilidades de sobrecarregar alguns setores da justiça.

8.11. Liberação dos bens, direitos ou valores (art. 4º, §§ 1º e 2º)

Estes parágrafos permitem a liberação dos bens, direitos ou valores objeto da constrição judicial.

O § 2º é de uma incoerência, incongruência e irracionalidade total: primeiro se apreende ou seqüestra o patrimônio com base empírica, destituída de qualquer valor probante... mas, se o *culpado* provar que não o é, liberam-se seus bens, direitos ou valores, se ainda existentes... É a própria confirmação dos métodos do Estado Novo (item 8.6): *transfere-se* para o acusado o ônus de provar que o patrimônio constristado tem origem lícita!...

O ônus da prova é evidentemente do acusado. Ao invés de o decreto judicial se estribar em provas cabais e irrefutáveis, ele se baseia em meros indícios, transferindo para o acusado, integralmente, o ônus de provar a licitude do patrimônio. Um verdadeiro *laboratório de experiências jurídicas*, que atenta contra todos os princípios explícitos ou implícitos constantes dos direitos e garantias fundamentais na Carta de 1988, e contra a Declaração Universal dos Direitos do Homem (arts. XI.I e XVII.2). Estamos diante de uma monstruosidade sem precedentes: todo patrimônio é ilícito... até *prova em contrário*!

8.12. Dano aos bens. Perdimento ou extravio dos valores ou direitos

Ocorrendo tais fatos, com inutilização, perdimento, perecimento, extravio, o prejuízo do seu proprietário ou titular será total e irreversível, já que a lei não criou nenhuma forma de caução, de garantia ou contracautela, nenhum seguro para ressarcimento ou indenização dos bens, no caso dos eventos exemplificados, que podem ser acrescidos de incêndio etc. Uma ação de responsabilidade civil contra a União ou contra o Estado será uma miragem, porque levará quinze ou vinte anos para que a vítima receba algo.

8.13. Dano moral

Se o acusado não era culpado, ou os seus bens tinham origem lícita, mas foram apreendidos, seqüestrados, ocorreu um dano moral reparável através da responsabilidade civil (CF, art. 37, § 6º), o mesmo cabendo:

a) pela sua absolvição por decisão transitada em julgado, mesmo que tenha sido condenado em 1º grau, se a absolvição tiver por fundamento a inexistência de autoria ou de materialidade;

b) pela sua absolvição em 1º grau, confirmada por decisão superior, transitada em julgado, o que corrobora a total improcedência da acusação precipitada, sem inquérito policial anterior, bem instruído.

8.14. *Habeas corpus*. Ação penal não iniciada

Ultrapassado o prazo fatal e improrrogável do § 1º do art. 4º, ainda que em um dia, sem que a ação penal tenha sido formalizada em juízo, cabe a impetração de *habeas corpus* para o tribunal competente, no caso da ação penal originária; ou para o juiz competente, nos demais casos, com a imediata liberação do patrimônio constritado, à guisa de indícios.

8.15. Liberação dos bens, direitos ou valores para parentes e outros. Impossibilidade (§§ 3º e 4º do art. 4º)

A lei tem em vista a não liberação dos bens, direitos ou valores para parentes, familiares, herdeiros ou sucessores, incluídos aí os procuradores em causa própria, com mandato irrevogável. Só a pessoa que for proprietária ou titular do patrimônio constritado judicialmente (ou em cujo nome estiver), e ostentando a qualidade de acusado, poderá pleitear a liberação (cf. § 3º do art. 4º), com o comparecimento pessoal no juízo.

O § 4º do art. 4º não tem nenhum sentido de seriedade ou de juridicidade, salvo, porém, se ele está dirigido para a eventual ordem de prisão expedida contra um medalhão da República, um empresário muito influente, ou um político notório, que por uma eventual e *errônea* investigação policial, em sede de inquérito policial, venha apontá-lo como um dos *chefões* ou mentor intelectual, inteligência, dirigente etc., dos delitos que a Lei nº 9.613/98 tipificou, ou mesmo dos *crimes anteriores*, ainda não levado ao banco dos réus. Enfim, parece que o § 4º do art. 4º se dirige para um *bandido de colarinho branco* muito influente e muito importante, tanto é que dá poderes ao juiz que decretou a apreensão ou o seqüestro dos bens, ou o mandado de prisão, para suspender esses atos, que *possam comprometer* a execução das investigações...

Um dispositivo que tem evidências diretas e visíveis de que o figurão condicionou prestar declarações, *aparecer* legalmente, se os atos forem revogados pelo juiz que os decretou, já que a palavra *suspensos* não contém garantia para o felizardo.

É mais uma gritante brecha legal, que visa quebrar a isonomia constitucional (art. 5º, *caput*, 1ª parte, da CF), dependendo de quem é a pessoa a que se refere o § 4º do art. 4º comentado. E, certamente, o dispositivo não se dirige para os moradores de morros, de favelas, de barracos, de casa de cômodos, de mocambos ou de cortiços, já que nenhum deles teria o *poder de fogo* de condicionar o prosseguimento das investigações, declarações, oitivas, comparecimentos, à revogação da constrição judicial e do eventual mandado de prisão, que deve, então, ser recolhido e cancelado.

8.16. Administrador dos bens, direitos e valores (arts. 5º e 6º, incisos e parágrafo único)

A nomeação do administrador do patrimônio apreendido ou seqüestrado (art. 4º, *caput*), tem como exigência única a prévia oitiva do Ministério Público.

Afora isto, a lei não exige nenhum requisito objetivo relevante ou determinado, como não ter o administrador antecedentes sociais, policiais, ou criminais que o desqualifiquem (*v.g.* estelionatário, falsário, integrante de bando ou quadrilha etc.).

Também não se exige que ele comprove antes de ser nomeado *ad nutum* pelo juiz, ter experiência anterior, como administrador de empresas (profissão regulamentada), ter sido gerente administrativo ou financeiro, ter sido contador etc.

O administrador, na visão da lei, será qualquer pessoa que, aleatoriamente, seja nomeada pelo juiz, a critério exclusivo e discricionário deste, para exercer um *munus* público, que o coloca como autoridade, para efeitos da lei de abuso de autoridade (nº 4.898/65).

A expressão *qualificada para a administração dos bens* é muito ampla, vaga, genérica e fica submetida única e exclusivamente ao discricionarismo e ao subjetivismo do juiz. Repete-se, de igual modo, o § 5º do art. 1º, já comentado.

Somente se o Ministério Público tiver provas documentais robustas contra o nomeado (antecedentes exemplificados; envolvimento em crimes fazendários etc.), poderá impetrar mandado de segurança contra a nomeação que, sem isso, não será anulada pelo tribunal competente, posto que o juiz exerce, nos precisos e inafastáveis termos da lei, poderes eminentemente discricionários e subjetivistas.

A lei não previu que o administrador, quiçá de milhões de reais, prestasse caução idônea, com liquidez suficiente à garantia do patrimônio que vai administrar; não exigiu dele fiança bancária, depósito, nem nenhuma contracautela.

O legislador esqueceu-se, também, de obrigar à manutenção permanente de um seguro suficiente para a cobertura de prejuízos sobre o patrimônio constritado pela justiça à base de indícios (perda, inutilização, desaparecimento, perecimento, incêndio, especialmente quanto a ações, títulos, cautelas, certificados de depósito, de investimentos em bolsas; furto de jóias e objetos de arte valiosíssimos, pratarias; saques fraudulentos dos valores em bancos etc.).

A prestação de contas do administrador dos bens deve ser com a menor periodicidade possível (uma semana, quinzena), e os valores, bens ou direitos nela contidos devem ser fiscalizados *in loco*, sobre sua efetiva existência. Aqui, é perfeitamente cabível e necessária a inspeção judicial, em companhia de representante do Ministério Público, de peritos.

Isso impede que a prestação de contas esteja formalmente em ordem, clara, expressa, mas a existência física dos bens, valores ou direitos seja inexistente ou totalmente diversa do que o papel recebeu.

Não existindo uma força maior ou um caso fortuito devidamente comprovados pelo administrador dos bens, ele responderá pessoalmente por perdas e danos a que der causa, seja por falta de vigilancia, de diligência na guarda e conservação do patrimônio, seja pelos desfalques, furtos, cometidos pelos seus auxiliares por má escolha e pior fiscalização.

A ineficiência, a gerência temerária ou a má gerência também são causas de responsabilidade pessoal do administrador, até os limites do patrimônio e dos lucros cessantes que ele deixou de incorporar. Aqui estão as perdas das más aplicações, dos péssimos investimentos feitos pelo administrador dos bens em instituições financeiras inidôneas; em empresas de aventureiros e escroques etc.

Capítulo III
DOS EFEITOS DA CONDENAÇÃO

Art. 7º São efeitos da condenação, além dos previstos no Código Penal:

I – a perda, em favor da União, dos bens, direitos e valores objeto de crime previsto nesta Lei, ressalvado o direito do lesado ou de terceiro de boa-fé;

II – a interdição do exercício de cargo ou função pública de qualquer natureza e de diretor, de membro de conselho de administração ou de gerência das pessoas jurídicas referidas no art. 9º, pelo dobro do tempo da pena privativa de liberdade aplicada.

8.17. Efeitos da condenação (art. 7º)

Os efeitos da condenação se referem exclusivamente à sentença ou ao acórdão condenatórios, já transitados em julgado, isto é, depois que a última decisão judicial (que

pode ser do STF ou do STJ) transitar em julgado, não cabendo mais nenhum recurso previsto em lei federal, para reverter a condenação. Penalmente, diz-se que há *caso* julgado.

Os efeitos de direito material da condenação transitada em julgado devem ser interpretados em consonancia com os princípios constitucionais dos art. 5º, incisos XLVI, *b*, LIV, 2ª parte, LVII da Constituição, em sua atual redação.

Observe-se que, embora não seja a via própria e adequada para desconstituir a decisão judicial transitada em julgado, nem possa ser sucedâneo da revisão criminal, excepcionalmente, o *habeas corpus*, diante de uma decisão manifestamente ilegal e abusiva, teratológica, com evidente e ostensivo abuso de poder, pode suspender os efeitos da condenação via da liminar, até que seja julgado o remédio heróico. Mas, isto, só excepcionalmente.

8.18. Lesado ou terceiro de boa-fé

As pessoas que se apresentarem nessas condições terão de comprovar sua total ignorância, rudeza e instrução primária, porque só aí caberia tal invocação, já que, hoje em dia, não se admite que alguém residindo em cidades grandes, com todos os meios de informações disponíveis ao seu alcance, devendo ser diligente e prudente, colhendo todas as suficientes informações sobre a pessoa que lhe vendeu o bem, sobre a origem do mesmo e sobre a cadeia ou elo de proprietários anteriores, venha alegar inocência, desconhecimento e similares, seja como terceiro de boa-fé ou como vítima de um logro.

Quem adquire bens, ou negocia com terceiros deve, acima de tudo, ter prudência e cautela, e diligenciar para compor a cadeia ou elo dos possuidores ou proprietários anteriores, bem como a origem verdadeira dos bens.

8.19. Interdição ao exercício de cargo ou função pública

Os efeitos sobre a pessoa do condenado já com decisão transitada em julgado significam que a pessoa, como pena acessória da condenação, perde o cargo ou a função pública, mormente aqueles aludidos no inciso V do *caput* art. 1º, e os servidores públicos que de qualquer modo tiverem concorrido para os delitos do inciso III do § 1º do art. 1º e por isso tenham sido condenados.

Além da perda do cargo ou função pública, ficará impedido de exercer qualquer outra função ou cargo, pelo prazo que o inciso II do art. 7º prevê, em empresas, órgãos ou entidades do poder público (administração direta ou indireta).

8.20. Cargos de direção, gerência e conselhos de administração

A pena acessória alcança apenas a cúpula: cargos de direção, de gerência ou conselho de administração das empresas elencadas no art. 9º da lei, condenados por delitos nela capitulados (*crimes* da Lei nº 9.613/98; *caput* do art. 1º, e incisos dos §§ 1º e 2º deste art. 1º).

A condenação aqui referida é na esfera penal e independe da responsabilidade administrativa pelas penalidades por inadimplência ou falta de cumprimento das obrigações a que se referem os arts. 10, l l e 12 da lei.

8.21. Prazo de duração das proibições

Podem durar até vinte anos, que é o dobro da pena máxima, se esta foi a aplicada ao condenado. Nas demais penas *in concreto*, o prazo de proibição acompanhará o dobro da penalidade imposta na sentença e mantida na decisão transitada em julgado, ou na conformidade da pena máxima da condenação, pela última decisão transitada em iulgado.

Capítulo IV
DOS BENS, DIREITOS OU VALORES ORIUNDOS DE CRIMES PRATICADOS NO ESTRANGEIRO

Art. 8º O juiz determinará, na hipótese de existência de tratado ou convenção internacional e por solicitação de autoridade estrangeira competente, a apreensão ou o seqüestro de bens, direitos ou valores oriundos de crimes descritos no art. 1º, praticados no estrangeiro.

§ l º Aplica-se o disposto neste artigo, independentemente de tratado ou convenção internacional, quando o governo do país da autoridade solicitante prometer reciprocidade ao Brasil.

§ 2º Na falta de tratado ou convenção, os bens, direitos ou valores apreendidos ou seqüestrados por solicitação de autoridade estrangeira competente ou os recursos provenientes da sua alienação serão repartidos entre o Estado requerente e o Brasil, na proporção de metade, ressalvado o direito do lesado ou de terceiro de boa-fé.

8.22. Crimes praticados no estrangeiro. Bens, direitos ou valores oriundos

As providências aludidas nestes dispositivos têm tramites jurisdicionais e de direito internacional público complexos, envolvendo o Ministério das Relações Exteriores do Brasil e o Supremo Tribunal Federal (CF, art. 102, I, *g, h* e *m*).

Capítulo V
DAS PESSOAS SUJEITAS À LEI

Art. 9º Sujeitam-se às obrigações referidas nos arts. 10 e 11 as pessoas jurídicas que tenham, em caráter permanente ou eventual, como atividade principal ou acessória, cumulativamente ou não:

I – a captação, intermediação e aplicação de recursos financeiros de terceiros, em moeda nacional ou estrangeira;

II – a compra e venda de moeda estrangeira ou ouro como ativo financeiro ou instrumento cambial;

III – a custódia, emissão, distribuição, liqüidação, negociação, intermediação ou administração de títulos ou valores mobiliários.

Parágrafo único. Sujeitam-se às mesmas obrigações:

I – as bolsas de valores e bolsas de mercadorias ou futuros;

II – as seguradoras, as corretoras de seguros e as entidades de previdência complementar ou de capitalização;

III – as administradoras de cartões de credenciamento ou cartões de crédito, bem como as administradoras de consórcios para aquisição de bens ou serviços;

IV – as administradoras ou empresas que se utilizem de cartão ou qualquer outro meio eletrônico, magnético ou equivalente, que permita a transferência de fundos;

V – as empresas de arrendamento mercantil (*leasing*) e as de fomento comercial (factoring);

VI – as sociedades que efetuem distribuição de dinheiro ou quaisquer bens móveis, imóveis, mercadorias, serviços, ou, ainda, concedam descontos na sua aquisição, mediante sorteio ou método assemelhado;

VII – as filiais ou representações de entes estrangeiros que exerçam no Brasil qualquer das atividades listadas neste artigo, ainda que de forma eventual;

VIII – as demais entidades cujo funcionamento dependa de autorização de órgão regulador dos mercados financeiros, de câmbio, de capitais e de seguros;

IX – as pessoas físicas ou jurídicas, nacionais ou estrangeiras, que operem no Brasil como agentes, dirigentes, procuradoras, comissionárias ou por qualquer forma representem interesses de ente estrangeiro que exerça qualquer das atividades referidas neste artigo;

X – as pessoas jurídicas que exerçam atividades de promoção imobiliária ou compra e venda de imóveis;

XI – as pessoas físicas ou jurídicas que comercializem jóias, pedras e metais preciosos, objetos de arte e antigüidades.

8.23. Das pessoas sujeitas à lei (art. 9º e incisos I a XI)

Os onze incisos deste artigo elencam, em caráter taxativo, nominal e expresso (que não admite o emprego de analogia ou de interpretação extensiva, para que não se elasteça o rol, sem expressa previsão legal – função privativa do Congresso Nacional) todas as atividades, pessoas jurídicas que as exploram e pessoas físicas que desenvolvam tais atividades (caso dos incisos IX e XI), que estão sujeitas às obrigações de cunho administrativo, funcional, operacional e civil, que os arts. 10 e l l impõem, como aliás não deixa dúvida o título do capítulo VIII: "Da responsabilidade administrativa" (art. 12).

8.24. Atividade eventual ou permanente. Atividade principal ou meramente acessória

O *caput* do art. 9º é explícito em sujeitar *as pessoas jurídicas* elencadas nos incisos deste artigo, às obrigações dos arts. 10 e 11 (e às penalidades do art. 12), quando suas atividades permanentes ou eventuais, principais ou acessórias, secundárias, efetivamente exploradas, desenvolvidas, sejam elas de quaisquer dos incisos, estiverem elencadas taxativamente em quaisquer dos incisos I a XI do art. 9º.

Ver o item 8.30, onde relacionamos os órgãos federais que fiscalizam tais atividades.

Capítulo VI
DA IDENTIFICAÇÃO DOS CLIENTES E MANUTENÇÃO DE REGISTROS

Art. 10. As pessoas referidas no art. 9º:

I – identificarão seus clientes e manterão cadastro atualizado, nos termos de instruções emanadas das autoridades competentes;

II – manterão registro de toda transação em moeda nacional ou estrangeira, títulos e valores mobiliários, títulos de crédito, metais, ou qualquer ativo passível de ser convertido em dinheiro, que ultrapassar limite fixado pela autoridade competente e nos termos de instruções por esta expedidas;

III – deverão atender, no prazo fixado pelo órgão judicial competente, as requisições formuladas pelo Conselho criado pelo art. 14, que se processarão em segredo de justiça.

§ 1º Na hipótese de o cliente constituir-se em pessoa jurídica, a identificação referida no inciso I deste artigo deverá abranger as pessoas físicas autorizadas a representá-la, bem como seus proprietários.

§ 2º Os cadastros e registros referidos nos incisos I e II deste artigo deverão ser conservados durante o período mínimo de cinco anos a partir do encerramento da conta ou da conclusão da transação, prazo este que poderá ser ampliado pela autoridade competente.

§ 3º O registro referido no inciso II deste artigo será efetuado também quando a pessoa física ou jurídica, seus entes ligados, houver realizado, em um mesmo mês calendário, operações com uma mesma pessoa, conglomerado ou grupo que, em seu conjunto, ultrapassem o limite fixado pela autoridade competente.

Capítulo VII
DA COMUNICACÃO DE OPERAÇÕES FINANCEIRAS

Art. 11. As pessoas referidas no art. 9º:

I – dispensarão especial atenção às operações que, nos termos de instruções emanadas das autoridades competentes, possam constituir-se em sérios indícios dos crimes previstos nesta Lei, ou com eles relacionar-se;

II – deverão comunicar, abstendo-se de dar aos clientes ciência de tal ato, no prazo de vinte e quatro horas, às autoridades competentes:

a) todas as transações constantes do inciso II do art. 10 que ultrapassarem limite fixado, para esse fim, pela mesma autoridade e na forma e condições por ela estabelecidas;

b) a proposta ou a realização de transação prevista no inciso I deste artigo.

§ 1º As autoridades competentes, nas instruções referidas no inciso I deste artigo, elaborarão relação de operações que, por suas características, no que se refere às partes envolvidas, valores, forma de realização, instrumentos utilizados, ou pela falta de fundamento econômico ou legal, possam configurar a hipótese nele prevista.

§ 2º As comunicações de boa-fé, feitas na forma prevista neste artigo, não acarretarão responsabilidade civil ou administrativa.

§ 3º As pessoas para as quais não exista órgão próprio fiscalizador ou regulador farão as comunicações mencionadas neste artigo ao Conselho de Controle das Atividades Financeiras – COAF e na forma por ele estabelecida.

8.25. Da identificação dos clientes e da manutenção de registros e da comunicação de operações financeiras (arts. 10 e 11)

O cumprimento das obrigações a que se referem os artigos, seus parágrafos, incisos e alíneas, como já anotamos em *Aspectos gerais da lei*, limitam, de certo modo, o pleno e livre exercício das atividades econômicas lícitas das empresas elencadas nos incisos do art. 9º.

Além dessa limitação, que em nosso entender deveria vir através de lei complementar nacional, a teor do art. 192 e parágrafos da Constituição Federal, já que limitam direitos a que aludem os seus arts. 1º, IV, *in fine*, 170, *caput* e inciso IV, e 5º, XIII, o cumprimento das obrigações impõe necessária e inafastavelmente a quebra do sigilo dos negócios e das operações lícitas, do comércio financeiro, que é a *alma do negócio*, e está protegido pelos arts. 17 e 18 do Código Comercial Brasileiro (salvo frente ao CTN) e tinha regramento específico e próprio para a quebra (Lei nº 4.595/64, art. 38 e parágrafos; Lei nº 8.021/90, art. 8º e seu parágrafo único), no que respeita ao sigilo bancário.

8.26. Quebra do sigilo bancário e de dados

A partir da data de vigência da Constituição Federal, em obediência aos incisos X, XII e XXXIII, 2ª parte, do art. 5º, a quebra do sigilo bancário, mesmo diante das normas da Lei federal nº 4.595/64 e da de nº 8.021/90 supra, só podia ser feita através de mandado judicial, quando já existente processo-crime, inquérito policial ou processo administrativo-fiscal, mas, sempre, por decisão judicial fundamentada e limitada aos pontos a serem investigados, sem devassas.

Agora, haverá verdadeira devassa, quase ilimitada, e terceiros, até concorrentes, terão acesso e conhecimento de fatos, de operações, de clientes que só interessavam a estes e à empresa, mormente, se os dados, informações, elementos materiais sigilosos, forem repassados a esses terceiros ou concorrentes, por maus servidores do órgão.

Por estarem em choque manifesto com os incisos X e XII (banco de dados) e XXXIII (sigilo imprescindível à segurança da coletividade), o tema dos arts. 10 e l l da Lei nº 9.613/98 irão desaguar no Supremo Tribunal Federal.

Em tese, há visível e inafastável inconstitucionalidade nos arts. 10 e 11, frente aos dispositivos do art. 5º da Constituição Federal acima mencionados.

Capítulo VIII
DA RESPONSABILIDADE ADMINISTRATIVA

Art. 12. Às pessoas referidas no art. 9º, bem como aos administradores das pessoas jurídicas, que deixem de cumprir as obrigações previstas nos arts. 10 e 11, serão aplicadas, cumulativamente ou não, pelas autoridades competentes, as seguintes sanções:

I – advertência;

II – multa pecuniária variável, de um por cento até o dobro do valor da operação, ou até duzentos por cento do lucro obtido ou que presumivelmente seria obtido pela realização da operação, ou, ainda, multa de até R$ 200.000,00 (duzentos mil reais);

III – inabilitação temporária, pelo prazo de até dez anos, para o exercício do cargo de administrador das pessoas jurídicas referidas no art. 9º;

IV – cassação da autorização para operação ou funcionamento.

§ 1º A pena de advertência será aplicada por irregularidade no cumprimento das intruções referidas nos incisos I e II do art. 10.

§ 2º A multa será aplicada sempre que as pessoas referidas no art. 9º, por negligência ou dolo:

I – deixarem de sanar as irregularidades objeto de advertência, no prazo assinalado pela autoridade competente;

II – não realizarem a identificação ou o registro previstos nos incisos I e II do art. 10;

III – deixarem de atender, no prazo, a requisição formulada nos termos do inciso III do art. 10;

IV – descumprirem a vedação ou deixarem de fazer a comunicação a que se refere o art. 11.

§ 3º A inabilitação temporária será aplicada quando forem verificadas infrações graves quanto ao cumprimento das obrigações constantes desta Lei ou quando ocorrer reincidência específica, devidamente caracterizada em transgressões anteriormente punidas com multa.

§ 4º A cassação da autorização será aplicada nos casos de reincidência específica de infrações anteriormente punidas com a pena prevista no inciso III do *caput* deste artigo.

Art. 13. O procedimento para a aplicação das sanções previstas neste Capítulo será regulado por decreto, assegurados o contraditório e a ampla defesa.

8.27. Da responsabilidade administrativa (arts. 12 e 13)

É importante que se destaque, o não cumprimento, a recusa, a inadimplência, os atrasos no fornecimento de informações, a não manutenção de cadastros ou registros específicos, enfim, qualquer violação das obrigações a que se referem os arts. 10 e 11, pelas pessoas jurídicas ou físicas taxativamente elencadas nos incisos do art. 9º, é de cunho meramente administrativo. E, corolariamente, as penalidades capituladas no art. 12, seus incisos e parágrafos, são também e por conseqüência de cunho exclusivamente administrativas, como não deixa margem a dúvidas, a denominação do próprio capítulo VIII, onde estão capituladas as penalidades (art. 12).

8.28. Regulamento

As penalidades a que se referem os incisos e parágrafos do art. 12, dependem do regulamento da norma, que constará de decreto do Presidente da República; e assim, só vigoram, após a vigência do regulamento.

Capítulo IX
DO CONSELHO DE CONTROLE DE ATIVIDADES FINANCEIRAS

Art. 14. É criado, no ambito do Ministério da Fazenda, o Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF), com a finalidade de disciplinar, aplicar penas administrativas, receber, examinar e identificar as ocorrências suspeitas de atividades ilícitas previstas nesta Lei, sem prejuízo da competência de outros órgãos e entidades.

§ 1º As instruções referidas no art. 10 destinadas às pessoas mencionadas no art. 9º, para as quais não exista órgão próprio fiscalizador ou regulador, serão expedidas pelo COAF, competindo-lhe, para esses casos, a definição das pessoas abrangidas e a aplicação das sanções enumeradas no art. 12.

§ 2º O COAF deverá, ainda, coordenar e propor mecanismos de cooperação e de troca de informações que viabilizem ações rápidas e eficientes no combate à ocultação ou dissimulação de bens, direitos e valores.

Art. 15. O COAF comunicará às autoridades competentes para a instauração dos procedimentos cabíveis, quando concluir pela existência de crimes previstos nesta Lei, de fundados indícios de sua prática, ou de qualquer outro ilícito.

Art. 16. O COAF será composto por servidores públicos de reputação ilibada e reconhecida competência, designados em ato do Ministro de Estado da Fazenda, dentre os integrantes do quadro de pessoal efetivo do Banco Central do Brasil, da Comissão de Valores Mobiliários, da Superintendência de Seguros Privados, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, da Secretaria da Receita Federal, de órgão de inteligência do Poder Executivo, do Departamento de Polícia Federal e do Ministério das Relações Exteriores, atendendo, nesses três últimos casos, à indicação dos respectivos Ministros de Estado.

§ 1º O Presidente do Conselho será nomeado pelo Presidente da República, por indicação do Ministro de Estado da Fazenda.

§ 2º Das decisões do COAF relativas às aplicações de penas administrativas caberá recurso ao Ministro de Estado da Fazenda.

Art. 17. O COAF terá organização e funcionamento definidos em estatuto aprovado por decreto do Poder Executivo.

Art. 18. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 3 de março de 1998; 177º da Independência e 110º da República.

Fernando Henrique Cardoso

8.29. Do Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF) (arts. 14 a 17)

O COAF terá função meramente administrativa, sem poder de fiscalização direta sobre empresas ou atividades.

Uma vez constatada alguma irregularidade ou falta grave, ela comunicará ao órgão que legalmente tem poder para fiscalizar a pessoa jurídica e sua atividade.

8.30. Exemplos de órgãos fiscalizadores

1º) Banco Central do Brasil: incisos I e II do art. 9º, *caput;* incisos III, IV, V e VIII do parágrafo único do art. 9º, exceto seguros. Vide item 5.6 retro;

2º) Superintendência de Seguros Privados e Capitalização (Susep): inciso II do parágrafo único do art. 9º, exceto previdência complementar; inciso VIII do parágrafo único do art. 9º (só seguros);

3º) Comissão de Valores Mobiliários (CVM): inciso III, do *caput* o art. 9º; inciso I do parágrafo único do art. 9º;

4º) Ministério da Justiça: inciso VI do parágrafo único do art. 9º.

Observações:

a) no caso dos incisos VII e IX a aplicação depende da atividade específica desenvolvida;

b) as atividades do inciso X do art. 9º estão a cargo de fiscalização do CRECI;

c) as atividades do inciso XI do art. 9º não têm órgão específico de fiscalização, cabendo à Receita Federal a função;

d) Ministério da Previdência e Assistência Social

Entidades de previdência complementar (parágrafo único, art. 9º, II).

8.31. Delitos em tese (art. 15)

Se do exame de papéis, dos documentos que acompanham as informações, bem como dos procedimentos administrativos dos órgãos fiscalizadores (8.30), o COAF concluir que há, ainda que em tese, qualquer delito, deverá comunicar por ofício ou representação – que é a *notitia criminis* – ao Ministério Público competente para a instauração do imediato e obrigatório inquérito policial, para apurar, com certeza, segurança e credibilidade, a autoria, co-autoria, participações e a materialidade do respectivo delito.

O dispositivo inspira-se no atual art. 40 do Código de Processo Penal.

8.32. Ministério Público competente

Em se tratando de crimes comuns de competência da justiça comum dos Estados, mesmo no caso de agentes, suspeitos, acusados ou investigados com foro especial, a comunicação será para o Ministério Público Estadual.

No caso dos crimes de competência da Justiça Federal (8.5 retro), a comunicação será para o Ministério Público Federal, ainda que o agente, acusado, suspeito, investigado, tenha foro especial. Porém se forem investigadas as remessas para o exterior, via Conta CC5, e os grandes doleiros, aí muia lama aparecerá...

8.33. Delitos mais freqüentes

Tendo em vista as atividades elencadas no art. 9º, os delitos que mais aparecerão serão os de falsidade ideológica, de uso de documento falso, de falsificação material (mon-

tagem), de sonegação fiscal, podendo envolver pessoas em número suficiente para o delito de formação de bando ou quadrilha. Porém, se forem investigadas as remessas para o exterior, via Contas CC5, e os grandes doleiros, aí muita lama aparecerá...

9. ATUALIZAÇÃO

9.1. Introdução

Embora este tema já tenha sido estudado à luz da Lei federal nº 9.613/98, com remissão a outras leis federais vinculadas aos atos ali previstos (*crimes anteriores*), resta aqui complementá-lo com exemplos objetivos atuais.

Quem *esquenta, legaliza* ou *lava dinheiro sujo*, para colocar *os recursos dentro da lei*, ainda que às vezes como filantropo ou benemérito, amigo das artes, dos esportes e dos eventos, não o faz como mendigo que cata migalhas em portas de igreja, nem *lava dinheiro com origem ilícita*, não declarado à Receita Federal, na declaração de bens anual, em atividades insignificantes, como máquinas de vídeo-bingo, máquinas de café expresso, lancheterias, casas de vídeo-poker etc.

Ao contrário, compra empreendimentos, especula em bolsas de mercadorias e futuros (verdadeiros cassinos...) ou investe em atividades normais e lícitas, a seguir exemplificadas.

Assim, qualquer investigação que tenha por objetivo atingir a lavagem de dinheiro, deve partir de parâmetros racionais e lógicos, e agir com experiência, via da logística aplicável à lavagem, nomeadamente considerando-se que o mafioso de hoje que lava dinheiro sujo, não é o *gangster* da época de Al Capone, Gambino, Luciano... É, antes de tudo, um *gentleman*, um poliglota, bem relacionado, um verdadeiro *socialite*, com amigos influentes nos poderes da República. Daí o tráfico de influência anônima, que impede que o fisco possa chegar à verdadeira lavagem de dinheiro, que movimenta bilhões, e alguns entendidos ou angélicos, subrepticiamente, preocupam-se com atividades onde o giro de dinheiro é de migalhas. E o fazem ou por santa simplicidade e ingenuidade, à guisa de inexperiência... ou, o que é pior, para desviar a investigação da lavagem de dinheiro para as atividades menores ou ínfimas, enquanto os detentores do dinheiro com origem criminosa agem livre ou impunemente, às claras, com bilhões, em atividades de grande porte, e o fazem legalmente, evitando-o ao exterior, sem que ninguém os investiguem...

O seguimento da *lavagem*, só terá êxito se feito com técnica, com o rastreio antecipado das atividades bilionárias, com logística e auxílio indispensável da engenharia, enfim com o emprego da inteligência elevada ao máximo, deixando-se de lado todo e qualquer empirismo ou aleatoriedade.

9.2. Atividades e pessoas que devem ser investigadas

1º) Fundos de Investimentos:

a) com reduzido número de cotistas, ou com um ou dois cotistas;

b) investimentos acima de R$ 1.000.000,00;

2º) Pessoas físicas que de um momento para outro fazem grandes investimentos (acima de R$ 1.000.000,00), associando-se, adquirindo o controle acionário ou de capital de empresas, ou fazendo suprimentos de caixa ou empréstimos para aumentos de capital. Pode também o fato ter como titular uma pessoa jurídica, onde anteriormente já foi injetado o dinheiro sujo, suficiente para a aquisição do controle acionário de outra empresa, para aumento de capital e para o suprimento de caixa;

3º) Aquisições ou aplicações acima de R$ 1.000.000,00 em:

a) bolsas de mercadorias e de futuros (BM&F);

b) agroindústrias, fazendas, criações;

c) parques temáticos, ecológicos, de entretenimento ou lazer;

d) empreendimentos imobiliários de grande porte (marinas, *shopping center*, centros de lazer e consumo etc.);

e) hotéis de turismo de alto luxo;

f) bolsas de valores, de ouro, de gado, de café, de mercadorias, quando separadas da BM&F, com referência ao ouro, ao gado, ao café e a mercadorias;

4º) Mercado Financeiro (CDB, RDB, poupança, depósitos-ouro etc.);

5º) Engorda de gado, cotas de participação neste negócio;

6º) Compra de frigoríficos, abatedouros, charqueadas;

7º) Movimentação financeira de milhões em bancos, distribuidoras de valores, financeiras, *factoring*; postos de combustíveis; distribuidoras de petróleo e derivados etc;

8º) Remessas para o exterior (causa, origem?), especialmente pelas contas CC 5, ou para paraísos fiscais;

9º) Dólares americanos – aquisição de grandes ou vultosas quantias da moeda alienígenas;

10º) Grandes áreas de terras na região amazônica – aquisições para projetos na Sudam, para indústria madeireira ou extrativa vegetal; pesquisas;

11º) Patrocínio de clubes esportivos, esportistas pessoas físicas, eventos, concursos etc.

9.3. Fontes e elementos auxiliares da investigação:

a) declaração de imposto de renda, das pessoas físicas e jurídicas e das entidades, empresas, organizações dos investidores ou aplicadores e onde foram feitos os investimentos ou aplicações (origem e aplicações dos recursos devem ser investigados, simultaneamente);

b) bancos tamboretes, que movimentam cinco, dez, quinze ou vinte vezes o valor do seu patrimônio líquido, servindo de *fachada*;

c) registros de imóveis;

d) bolsas de valores e mercantil e de futuros;

e) declarações de imposto de renda e de bens, dos parentes até o 3º grau e familiares, relativas à letra *a* retro;

f) rastreamento pelo Banco Central das remessas para o exterior, via contas CC 5, ou para paraísos fiscais;

g) ingresso de moeda alienígena no Brasil: causa, origem, tempo de aplicação, titulares do ingresso: investimentos ou especulação, mormente se o titular do valor não opera aqui, nem tem filiais ou sucursais no Brasil, nem tem domicílio no país.

9.4. O que deve ser investigado

Preliminarmente:

1º) As remessas para o exterior, em valores acima de R$ 1.000.000,00, tinham alguma causa ou origem comprovadamente lícita?

2º) As pessoas jurídicas remetentes de dinheiro para o exterior, e aqui estabelecidas ou com domicílio no Brasil, contabilizaram em seus diários, as remessas, e a quê título justificativo e documentado?

3º) As pessoas físicas remetentes para o exterior foram devidamente identificadas, física e documentalmente, e declararam a causa remessas para o exterior?

4º) Quem são os verdadeiros beneficiários no exterior das remessas e a que título?

5º) Se os cadastros dos remetentes de dinheiro para o exterior (CNPJ, CGC, CPF) são reais, ou estão em nome de parentes, laranjas ou terceiros, ou foram criados em nome de fantasmas (pessoas físicas ou jurídicas), inexistentes física ou juridicamente?

6º) O quê, ou quem impediu a quebra do sigilo bancário ou do sigilo fiscal, referente às pessoas físicas ou jurídicas que enviaram bilhões para o exterior (no conjunto das remessas superiores a R$ 1.000.000,00)?

7º) Quê *interesse* existe para o país, em acobertar as remessas para o exterior, quando elas não têm causa legítima declarada e comprovada, com o sigilo bancário o com o sigilo fiscal?

8º) O Banco Central do Brasil enviou relações mensais das remessas de numerários para o exterior, via bancos aqui domiciliados, inclusive pelas contas CC5, com o nome dos remetentes e seus cadastros para a Secretaria da Receita Federal?

9º) O quê impediu a Secretaria da Receita Federal de fiscalizar permanentemente as remessas para o exterior de valores acima de R$ 1.000.000,00, com relação às pessoas físicas ou jurídicas remetentes?

10º) Nas remessas para o exterior, no período *n*, ocorreram danos com relação aos impostos devidos e não declarados, nem pagos, ou em relação às divisas cambiais?

11º) Qual o montante dos impostos devidos, quais as perdas injustificáveis de divisas e quais os responsáveis?

12º) Ocorreu omissão dolosa de alguma autoridade competente, com referência aos itens anteriores?

13º) O sigilo bancário está assegurado na Constituição Federal (art. 5º, incisos X, XII), para acobertar sonegação fiscal, lavagem de dinheiro sujo, evasão de divisas e outras atividades ilícitas?

10. LEGISLAÇÃO SOBRE LAVAGEM DE DINHEIRO

10.1. Estatuto do Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF)

DECRETO Nº 2.799, DE 8 DE OUTUBRO DE 1998*

Aprova o Estatuto do Conselho de Controle de Atividades Financeiras – COAF.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso das atribuições que lhe confere o art. 84, incisos IV e VI, da Constituição.

DECRETA:

Art. 1º Fica aprovado, na forma do Anexo a este Decreto, o Estatuto do Conselho de Controle de Atividades Financeiras – COAF, criado pela Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998.

Art. 2º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 8 de outubro de 1998; 177º da Independência e 110º da República.

Fernando Henrique Cardoso

Anexo

ESTATUTO DO CONSELHO DE CONTROLE DE ATIVIDADES FINANCEIRAS (COAF)

Capítulo I

DA NATUREZA E FINALIDADE

Art. 1º O Conselho de Controle de Atividades Financeiras – COAF, órgão de deliberação coletiva com jurisdição em todo território nacional, criado pela Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com sede no Distrito Federal tem por finalidade disciplinar, aplicar penas administrativas, receber, examinar e identificar as ocorrências suspeitas de atividades ilícitas previstas em sua Lei de criação, sem prejuízo da competência de outros órgãos e entidades.

Parágrafo único. O COAF poderá manter núcleos descentralizados, utilizando-se da infra-estrutura das unidades regionais dos órgãos a que pertencem os Conselheiros, objetivando a cobertura adequada de todo território nacional.

Capítulo II

DA ORGANIZAÇÃO

Seção I

Da Composição do Plenário

Art. 2º O Plenário será presidido pelo presidente do COAF e integrado por um representante de cada um dos seguintes órgãos ou entidades:

I – Banco Central do Brasil;

II – Comissão de Valores Mobiliários;

---

* Publicado no *Diário Oficial da União*, seção I, de 9.10.98, pp. 9 e 10.

III – Superintendência de Seguros Privados;

IV – Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;

V – Secretaria da Receita Federal;

VI – Subsecretaria de Inteligência da Casa Militar da Presidência da República;

VII – Departamento de Polícia Federal;

VIII – Ministério das Relações Exteriores.

Parágrafo único. Os Conselheiros serão integrantes do quadro de pessoal efetivo de suas organizações, designados pelo Ministro de Estado da Fazenda, atendendo, no caso dos incisos VI, VII e VIII, à indicação dos respectivos Ministros de Estado.

Art. 3º O Conselho contará com o apoio de uma Secretaria-Executiva, dirigida por um Secretário-Executivo, nomeado pelo Ministro do Estado da Fazenda.

Seção II
Do Cargo de Presidente

Art. 4º O cargo de Presidente do COAF é de dedicação exclusiva, não se admitindo qualquer acumulação, salvo as constitucionalmente permitidas.

§ 1º Aplicam-se ao cargo de Presidente, no que couber, o disposto nos arts. 5º e 6º.

§ 2º O presidente do Conselho será nomeado pelo Presidente da República, mediante indicação do Ministro de Estado da Fazenda.

Seção III
Do Mandato de Conselheiro

Art. 5º O mandato de Conselheiro será de três anos, permitida a recondução.

§ 1º A perda de mandato de Conselheiro se dará nos casos de:

I – incapacidade civil absoluta;

II – condenação criminal em sentença transitada em julgado;

III – improbidade administrativa comprovada mediante processo disciplinar de conformidade com o que prevê a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, e a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992;

IV – perda do cargo efetivo no órgão de origem ou aposentadoria;

V – infração ao disposto no art. 6º.

§ 2º Também perderá o mandato, automaticamente, o membro do COAF, que faltar injustificadamente a três reuniões ordinárias consecutivas, ou dez intercaladas.

§ 3º Ocorrendo a perda de mandato ou a renúncia de Conselheiro será designado substituto, que cumprirá mandato regular, observado o disposto no *caput* deste artigo.

§ 4º A função de Conselheiro será exercida sem prejuízo das atribuições regulares nos órgãos de origem do membro do COAF.

Seção IV
Das Vedações

Art. 6º Ao Presidente, aos Conselheiros e aos servidores da Secretaria Executiva do COAF, ou à sua disposição, é vedado:

I – participar, na forma de controlador, administrador, gerente preposto ou mandatário, das pessoas jurídicas com atividades relacionadas no art. 9º, *caput* e parágrafo único da Lei nº 9.613, de 1998;

II – emitir parecer sobre matéria de sua especialização, fora de suas atribuições funcionais, ainda que em tese, ou atuar como consultor de qualquer das pessoas jurídicas a que se refere o inciso anterior;

III – manifestar, por qualquer meio de comunicação, opinião sobre processo pendente de julgamento no Conselho.

Capítulo III
DAS COMPETÊNCIAS E ATRIBUIÇÕES

Seção I
Da Competência do Plenário

Art. 7º Ao Plenário do COAF, compete:

I – zelar pela observância da legislação pertinente, do seu Estatuto e do Regimento Interno do Conselho;

II – disciplinar a matéria de sua competência, nos termos da Lei nº 9.613, de 1998;

III – receber, examinar e identificar as ocorrências suspeitas de atividades ilícitas, nos termos do art. 1º da Lei nº 9.613, de 1998;

IV – decidir sobre infrações e aplicar as penalidades administrativas previstas no art. 12 da Lei nº 9.613, de 1998, às pessoas jurídicas de que trata o art. 9º da referida Lei, para as quais não exista órgão próprio fiscalizador ou regulador;

V – expedir as instruções destinadas às pessoas jurídicas a que se refere o inciso anterior;

VI – elaborar a relação de transações e operações suspeitas, nos termos do § 1º do art. 11 da Lei nº 9.613, de 1998;

VII – coordenar e propor mecanismos de cooperação e de troca de informações que viabilizem ações rápidas e eficientes na prevenção e na repressão à ocultação ou dissimulação de bens, direitos e valores.

VIII – solicitar informações ou requisitar documentos às pessoas jurídicas, para as quais não exista órgão fiscalizador ou regulador, ou por intermédio do órgão competente, quando for o caso;

IX – determinar a comunicação às autoridades quando concluir pela existência de crimes, de fundados indícios de sua prática, ou de qualquer outro ilícito;

X – manifestar-se sobre propostas de acordos internacionais, em matéria de sua competência, ouvindo, quando for o caso, os demais órgãos ou entidades públicas envolvidas com a matéria.

Seção II
Da Competência da Secretaria-Executiva

Art. 8º À Secretaria-Executiva compete:

I – receber das instituições discriminadas no art. 9º da Lei nº 9613, de 1998, diretamente ou por intermédio dos órgãos fiscalizadores ou regulares, as informações cadastrais

e de movimento de valores considerados suspeitos, em conformidade com os arts. 10 e 11 da referida Lei;

II – concentrar as solicitações encaminhadas às unidades descentralizadas;

III – receber relatos, inclusive anônimos, referentes a operações consideradas suspeitas;

IV – catalogar, classificar, identificar, cotejar e arquivar as informações, relatos e dados recebidos e solicitados;

V – solicitar informações mantidas nos bancos de dados dos órgãos e entidades publicas e privadas;

VI – analisar os relatos, os dados e as informações recebidas e solicitadas, elaborar e arquivar dossiês contendo os estudos realizados;

VII – solicitar investigações aos órgãos e entidades da administração pública federal quando houver indícios de operações consideradas suspeitas, nas informações recebidas ou solicitadas ou em decorrência das análises procedidas;

VIII – secretariar os trabalhos do Conselho, em caráter permanente;

IX – preparar, para decisão do Ministro de Estado da Fazenda, os recursos contra decisões das autoridades competentes mencionados no artigo anterior;

X – exercer outras atribuições conferidas pelo Plenário ou pela Presidência.

Seção III
Das Atribuições do Presidente

Art. 9º Ao Presidente do COAF incumbe;

I – presidir, com direito a voto, inclusive o de qualidade, as reuniões do Plenário do Conselho;

II – editar os atos normativos e regulamentares necessários ao aperfeiçoamento dos trabalhos do Conselho;

III – convocar reuniões e determinar a organização da respectiva pauta;

IV – assinar os atos oficiais do COAF, bem como as decisões do Plenário;

V – determinar a intimação dos interessados;

VI – orientar, coordenar e supervisionar as atividades administrativas do Conselho e da Secretaria-Executiva;

VII – oficiar as autoridades competentes, sempre que os exames concluírem pela existência de fortes indícios de irregularidades;

VIII – designar perito, para auxiliar nas atividades do Conselho, quando a matéria reclamar conhecimento técnicos específicos;

IX – convidar representante de órgãos ou entidades pública ou privada para participar das reuniões, sem direito a voto.

Seção IV
Das Atribuições dos Conselheiros

Art. 10. Aos Conselheiros incumbe:

I – emitir votos nos processos e questões submetidas ao Plenário;

II – proferir despachos e lavrar decisões nos processos em que forem relatores;

III – submeter ao Plenário a requisição de informações e documentos que interessem ao processo, observado o sigilo legal, bem como determinar as diligências que se fizerem necessárias ao exercício de suas funções;

IV – desincumbir-se das demais tarefas que lhes forem cometidas no Regimento Interno do Conselho;

V – exercer outras atribuições conferidas pelo Plenário ou pela Presidência.

Capítulo IV
DO INTERCÂMBIO DE INFORMAÇÕES

Art. 11. O Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, a Superintendência de Seguros Privados, o Departamento de Polícia Federal, a Subsecretaria de Inteligência da Casa Militar da Presidência da República e os demais órgãos e entidades públicas com atribuições de fiscalizar e regular as pessoas sujeitas às obrigações referidas nos arts. 10 e 11 da Lei nº 9.613, de 1998, prestarão as informações e a colaboração necessárias ao cumprimento das atribuições do COAF e sua Secretaria-Executiva.

§ 1º A troca de informações sigilosas entre o COAF e os órgãos referidos no *caput*, quando autorizada judicialmente, implica transferência de responsabilidade pela preservação do sigilo.

§ 2º Os pedidos de informação de que trata o *caput* serão encaminhados mediante formulário específico, assinados por autoridade administrativa competente, ou acessados os dados armazenados em banco de dados eletrônico, por servidor ou funcionário devidamente cadastrado.

§ 3º As solicitações de informações dos órgãos que compõem o COAF e deste aos referidos órgãos serão atendidas prioritariamente.

§ 4º As informações solicitadas ao COAF serão encaminhadas ao solicitante, na forma de formulários ou relatórios específicos, caracterizando o seu encaminhamento a transferência da responsabilidade pela preservação do sigilo legal, quando for o caso.

§ 5º Os órgãos referidos no *caput* estabelecerão mecanismos de compatibilização de seus sistemas de dados, para facilitar a troca de informações eletrônicas, que não estejam protegidas pelo sigilo legal.

Art. 12. O COAF poderá compartilhar informações com autoridades pertinentes de outros países e de organismos internacionais, com base na reciprocidade ou em acordos.

Art. 13. Recebida solicitação de informação referente aos crimes previstos no art. 1º da Lei nº 9.613, de 1998, procedente de autoridade ou órgão competente de outro país, o COAF atenderá ou encaminhará, se for o caso, a solicitação aos órgãos competentes, para que sejam tomadas as providências cabíveis objetivando o atendimento da solicitação.

Capítulo V
DO PROCESSO ADMINISTRATIVO

Art. 14. As infrações administrativas previstas na Lei nº 9.613, de 1998, serão apuradas e punidas mediante processo administrativo, assegurados o contraditório e a ampla defesa.

Parágrafo único. O Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, e Superintendência de Seguros Privados e demais órgãos ou entidades responsáveis pela aplicação de penas administrativas previstas no art. 12 da Lei nº 9.613, de 1998, observarão seus procedimentos e, no que couber, o disposto neste Estatuto.

Art. 15. O COAF e os órgãos fiscalizadores e reguladores das pessoas a que se refere o art. 9º da Lei nº 9.613, de 1998, poderão promover averiguações preliminares, em caráter reservado.

Parágrafo único. Nas averiguações preliminares, a autoridade competente, nos termos das normas internas do respectivo órgão ou entidade, poderá requerer esclarecimentos às pessoas físicas ou jurídicas, diretamente relacionadas com o objeto da averiguação.

Art. 16. Concluídas as averiguações preliminares, a autoridade responsável proporá a instauração do processo administrativo ou determinará o seu arquivamento, submetendo, neste último caso, a decisão à revisão superior.

Art. 17. O processo administrativo será instaurado em prazo não superior a dez dias úteis, contado do conhecimento da infração, do recebimento das comunicações a que se refere o inciso II do art. 11 da Lei nº 9.613, de 1998, ou do conhecimento das conclusões das averiguações preliminares, por ato fundamentado da autoridade competente, que especificará os fatos a serem apurados.

Art. 18. O acusado será intimado para apresentar defesa no prazo de quinze dias, devendo apresentar as provas de seu interesse, sendo-lhe facultado apresentar novos documentos a qualquer momento, antes de encerrada a instrução processual.

§ 1º A intimação conterá inteiro teor do ato de instauração do processo administrativo.

§ 2º A intimação do acusado será feita pelo correio, com aviso de recebimento, ou, não tendo êxito a intimação postal, por edital publicado uma única vez no Diário Oficial da União, contando-se os prazos do recebimento da intimação, ou da publicação, conforme o caso.

§ 3º O acusado poderá acompanhar o processo administrativo pessoalmente ou por seu representante legal, quando pessoa jurídica, ou por advogado legalmente habilitado, sendo-lhes assegurado amplo acesso ao processo, que permanecerá nas dependências do órgão ou entidade processante, e a obtenção de cópias das peças dos autos.

Art. 19. Será considerado revel o acusado que, intimado, não apresentar defesa no prazo a que se refere o artigo anterior, incorrendo em confissão quando à matéria de fato, contra ele correndo os demais prazos, independentemente de nova intimação.

Parágrafo único. Qualquer que seja a fase em que se encontre o processo, nele poderá intervir o revel, sem direito à repetição de qualquer ato já praticado.

Art. 20. Decorrido o prazo de apresentação da defesa, a autoridade responsável pela condução poderá determinar a realização de diligências e a produção de provas de interesse do processo, sendo-lhe facultado requisitar do acusado novas informações, esclarecimentos ou documentos, a serem apresentados no prazo fixado pela autoridade requisitante, mantendo-se o sigilo legal, quando for o caso.

Art. 21. A decisão será proferida no prazo máximo de sessenta dias após o termino da instrução.

Art. 22. Os órgãos e entidades responsáveis pela aplicação das penas administrativas previstas na Lei nº 9.613, de 1998 fiscalizarão o cumprimento de suas decisões.

§ 1º Descumprida a decisão, no todo ou em parte, será o fato comunicado à autoridade competente, que determinará providências para sua execução judicial.

§ 2º Quando se tratar de decisão do COAF a representação judicial será feita por advogado da Advocacia-Geral da União.

Art. 23. Das decisões do COAF caberá recurso para o Ministro de Estado da Fazenda no prazo de quinze dias da ciência da decisão.

Capítulo VI
DISPOSIÇÕES FINAIS E TRANSITÓRIAS

Art. 24. As despesas com a instalação e funcionamento do COAF e da Secretaria-Executiva correrão por conta do orçamento do Ministério da Fazenda.

Art. 25. O Advogado-Geral da União designará advogado da Advocacia-Geral da União, que atuará junto ao COAF.

Art. 26. O Regimento Interno do COAF será aprovado mediante ato do Ministro de Estado da Fazenda.

10.2. Regimento Interno do Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF)

PORTARIA Nº 330, DE 18 DE DEZEMBRO DE 1998*

Aprova o Regimento Interno do Conselho de Controle de Atividades Financeiras – COAF

O Ministro de Estado da Fazenda, interino, no uso da atribuição que lhe confere o art. 26 do Estatuto aprovado pelo Decreto nº 2.799 de 8 de outubro de 1998, revolve:

Art. 1º Fica aprovado o Regimento Interno do Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF), criado pelo art. 14 da Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, na forma do Anexo a esta Portaria.

Art. 2º Esta Portaria entra em vigor na data da sua publicação.

Pedro Parente

Anexo
REGIMENTO INTERNO
DO CONSELHO DE CONTROLE DE ATIVIDADES FINANCEIRAS – COAF

Capítulo I
DO CONSELHO

Seção I
Da Composição e Organização

Art. 1º O Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF), órgão de deliberação coletiva, com jurisdição em todo território nacional, criado pela Lei nº 9.613, de 3

* Publicada no *Diário Oficial da União*, seção I, de 21.12.98, pp. 3-5.

de março de 1998, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, tem sede no Distrito Federal e atribuições previstas na referida Lei e no Estatuto aprovado pelo Decreto nº 2.799, de 8 de outubro de 1998.

Seção II
Do Plenário

Art. 2º O Plenário é composto de um Presidente, nomeado pelo Presidente da República, por indicação do Ministro de Estado da Fazenda, e de oito Conselheiros, escolhidos dentre os integrantes do quadro de pessoal efetivo do Banco Central do Brasil, da Comissão de Valores Mobiliários – CVM, da Superintendência de Seguros Privados – SUSEP, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN, da Secretaria da Receita Federal – SRF, da Subsecretaria de Inteligência da Casa Militar da Presidência da República, do Departamento de Polícia Federal – DPF e do Ministério das Relações Exteriores, e designados pelo Ministro de Estado da Fazenda, atendendo, nesses três últimos casos, à indicação dos respectivos Ministros de Estado.

Seção III
Do Presidente

Art. 3º O cargo de Presidente do Conselho é de dedicação exclusiva, não se admitindo qualquer acumulação, salvo as constitucionalmente permitidas.

Parágrafo único. Ao cargo de Presidente aplica-se, no que couber, o disposto nos arts. 5º e 6º do Estatuto aprovado pelo Decreto nº 2.799, de 1998.

Seção IV
Da Secretaria-Executiva

Art. 4º O conselho contará com uma Secretária-Executiva, conforme o disposto no art. 3º, parágrafo único do Estatuto aprovado pelo Decreto nº 2.799, de 1998.

§ 1º A Secretaria-Executiva será dirigida por um Secretário-Executivo, nomeado pelo Ministro de Estado da Fazenda.

§ 2º Aplicam-se aos servidores da Secretaria-Executiva as vedações contidas no art. 6º, do Estatuto aprovado pelo Decreto nº 2.799, de 1998.

Capítulo II
DA COMPETÊNCIA E ATRIBUIÇÕES

SEÇÃO I
Da Competência do Plenário

Art. 5º Ao Plenário, sem prejuízo de outras atribuições, compete:

I – zelar pela observância e aplicação da legislação pertinente, do seu Estatuto e do Regimento Interno do Conselho;

II – disciplinar a matéria de sua competência, nos termos da Lei nº 9.613, de 1998;

III – receber, examinar e identificar as ocorrências suspeitas de atividades ilícitas, nos termos do art. 1º da Lei nº 9.613, de 1998;

IV – decidir sobre infrações e aplicar as penalidades administrativas previstas no art. 12 da Lei nº 9.613, de 1998, às pessoas mencionadas no art. 9º da referida Lei, para as quais não exista órgão próprio fiscalizador ou regulador;

V – expedir as instruções destinadas às pessoas a que se refere o inciso anterior;

VI – elaborar a relação de transações e operações suspeitas, nos termos do § 1º do art. 11 da Lei nº 9.613, de 1998;

VII – coordenar e propor mecanismos de cooperação e de troca de informações, no país e no exterior, que viabilizem ações rápidas e eficientes na prevenção e na repressão à ocultação ou dissimulação de bens, direitos e valores;

VIII – solicitar informações ou requisitar documentos às pessoas jurídicas, para as quais não exista órgão fiscalizador ou regulador, ou por intermédio do órgão competente, quando for o caso;

IX – determinar a comunicação às autoridades competentes, quando concluir pela existência de crimes, de fundados indícios de sua prática, ou de qualquer outro ilícito;

X – manifestar-se sobre propostas de acordos internacionais, em matéria de sua competência, ouvindo, quando for o caso, os demais órgãos ou entidades envolvidas com a matéria.

Seção II
Da Competência do Presidente

Art. 6º Compete ao Presidente

I – presidir, com direito a voto, inclusive o de qualidade, as reuniões do Plenário do Conselho;

II – dar posse aos membros do Conselho;

III – representar o Conselho perante os Poderes da República dos Estados e dos Municípios, e demais autoridades, inclusive internacionais;

IV – editar os atos normativos e regulamentares necessários ao aperfeiçoamento dos trabalhos do Conselhos;

V – convocar reuniões e determinar a organização da respectiva pauta;

VI – assinar os atos oficiais do COAF e as decisões do Plenário;

VII – determinar a intimação dos interessados;

VIII – orientar, coordenar e supervisionar as atividades administrativas do Conselho e da Secretaria-Executiva:

IX – oficiar às autoridades competentes, sempre que os exames concluírem pela existência de fortes indícios de irregularidades;

X – designar perito, para auxiliar nas atividades do Conselho, quando a matéria reclamar conhecimentos técnicos específicos;

XI – convidar representante de órgãos ou entidades públicas ou privadas para participar das reuniões sem direito a voto;

XII – designar dia para o julgamento dos processos;

XIII – executar e fazer executar as decisões do Conselho;

XIV – decidir sobre o recebimento dos recursos* para o Ministro de Estado da Fazenda, contra decisões das autoridades competentes dos órgãos ou entidades fiscalizadoras ou reguladoras das pessoas elencadas no art. 9º da Lei nº 9.613, de 1998, relacionados com as infrações de que trata a mencionada Lei, bem assim contra as decisões do Conselho resolvendo os incidentes que se suscitarem;

XV – compartilhar informações com autoridades competentes de outros países e de organismos internacionais.

Seção III
Das atribuições dos Conselheiros

Art. 7º São atribuições dos Conselheiros:

I – emitir votos nos processos e questões submetidas ao Conselho;

II – proferir despachos e lavrar decisões nos processos em que forem Relatores;

III – submeter ao Conselho requisição de informações e documentos que interessem ao processo, observado o sigilo legal, quando for o caso, bem como determinar as diligências que se fizerem necessárias ao exercício de suas funções;

IV – exercer outras atribuições conferidas pelo Plenário ou pela Presidência;

V – desincumbir-se das demais tarefas que lhes forem cometidas pelo Regimento Interno do Conselho;

VI – propor ao plenário o exame de fatos que indiquem indícios de irregularidade, nos termos da Lei nº 9.613, de 1998.

Seção IV
Das atribuições do Relator

Art. 8º São atribuições do Relator:

I – ordenar e dirigir o processo;

II – submeter ao Presidente ou ao Plenário, conforme a competência, questões de ordem para o bom andamento dos processos;

III – encaminhar para julgamento os feitos que lhe couberem por distribuição;

IV – redigir a decisão, quando o seu voto for o vencedor no julgamento;

V – presidir as audiências de instrução.

Seção VI
Das Atribuições da Secretaria-Executiva

Art. 9º São atribuições da Secretaria-Executiva:

I – receber das instituições discriminadas no art. 9º da Lei nº 9.613, de 1998, diretamente ou por intermédio dos órgãos fiscalizadores ou reguladores as informações cadastrais e de movimento de valores considerados suspeitos, em conformidade com os seus arts. 10 e 11;

---

* Aparentemente conflitante com o contraditório pleno e amplo, este dispositivo, porém, se completa com o art. 38, e seus §§ e incisos, adiante.

II – receber relatos, inclusive anônimos referentes a operações consideradas suspeitas;

III – catalogar, classificar, identificar, cotejar e arquivar as informações, relatos e dados recebidos e solicitados;

IV – solicitar informações mantidas nos bancos de dados dos órgãos e entidades públicas e privadas;

V – analisar os relatos, os dados e as informações recebidas e solicitadas, elaborar e arquivar dossiês contendo os estudos delas decorrentes;

VI – solicitar investigações aos órgãos e entidades públicas federais quando houver indícios de operações consideradas suspeitas nas informações recebidas ou solicitadas ou em decorrência das análises procedidas por intermédio das mesmas;

VII – preparar, para decisão de Ministro de Estado da Fazenda,, os recursos contra decisões das autoridades competentes dos órgãos ou entidades fiscalizadoras ou reguladoras das pessoas elencadas no art. 9º da Lei nº 9.613, de 1998, relacionados com as infrações de que trata a Lei nº 9.613, de 1998, bem assim contra as decisões do Conselho;

VIII – secretariar, em caráter permanente, os trabalhos do Conselho;

IX – fiscalizar o cumprimento das decisões do Conselho;

X – exercer outras atribuições conferidas pelo Conselho ou pela Presidência.

Capítulo III
DO PROCESSO ADMINISTRATIVO

Seção I
Da instauração e da distribuição

Art. 10. O processo administrativo será instaurado em prazo não superior a dez dias úteis, contado do conhecimento da infração, do recebimento das comunicações a que se refere o inciso II do art. 11 da Lei nº 9.613, de 1998, ou do conhecimento das conclusões das averiguações preliminares, por despacho fundamentado do Presidente, que especificará os fatos a serem apurados.

Art. 11. O acusado será intimado para apresentar defesa no prazo de quinze dias, devendo apresentar as provas de seu interesse, sendo-lhe facultado apresentar novos documentos a qualquer momento antes de encerrada a instrução processual.

§ 1º A intimação conterá o inteiro teor do ato de instrução do processo administrativo.

§ 2º A intimação do acusado será feita pelo correio, com aviso de recebimento, ou, não tendo êxito a intimação postal, por edital publicado uma única vez no Diário Oficial da União, contando-se os prazos do recebimento da intimação, ou da publicação, conforme o caso.

Art. 12. Será considerado revel o acusado que, intimado não apresentar defesa no prazo a que se refere o art. anterior, incorrendo em confissão quanto à matéria de fato, contra ele correndo os demais prazos, independentemente de nova intimação.

Parágrafo único. Qualquer que seja a fase em que se encontre o processo nele poderá intervir o revel, sem direito à repetição de qualquer ato já praticado.

Art. 13. Decorrido o prazo de apresentação da defesa, o Relator poderá determinar a realização de diligências e a produção de provas de interesse do processo, sendo-lhe facultado requisitar do acusado novas informações, esclarecimentos ou documentos, a

serem apresentados no prazo fixado pela autoridade requisitante, mantendo-se sigilo legal, quando for o caso.

Art. 14. A distribuição dos processos será feita automaticamente, observada a ordem de instauração dos feitos.

Art. 15. Far-se-á a distribuição entre todos os Conselheiros inclusive os que estejam em gozo de férias por até trinta dias.

§ 1º Em caso de impedimento ou suspeição do Relator, o processo será redistribuído, compensando-se a distribuição.

§ 2º Haverá, também, compensação quando o processo tiver de ser distribuído, por prevenção, a determinado Conselheiro.

Art. 16. A distribuição do processo torna preventa a competência do Relator para os processos posteriores que com ele guardem inequívoca inter-relação, seja pelas pessoas envolvidas, seja pelo objeto da investigação.

§ 1º Vencido o Relator, a prevenção referir-se-á ao Conselheiro designado para lavrar a decisão.

§ 2º A prevenção poderá ser argüida pelos interessados, até o início do julgamento.

Art. 17. Nos casos de afastamento de Conselheiros proceder-se-á da seguinte forma:

I – se o afastamento for por prazo não superior a trinta dias, serão redistribuídos, com oportuna compensação, os processos considerados de natureza urgente;

II – se o afastamento for por prazo superior a trinta dias, será suspensa a distribuição ao Conselheiro afastado e os processos a seu cargo, considerados de natureza urgente, serão redistribuídos, com oportuna compensação, aos demais integrantes do Conselho;

Art. 18. Na argüição de suspeição ou impedimento a Conselheiro, observar-se-á o disposto nos arts. 76 a 89.

Seção II
Da Instrução

Art. 19. O Relator poderá realizar audiência de instrução quando concluir por necessária ao andamento do processo, que será presidida por ele, lavrando-se o respectivo termo que será juntado aos autos.

§ 1º O investigado e o respectivo advogado, se houver, serão notificados da designação da audiência com, no mínimo, cinco dias úteis de antecedência.

§ 2º O Relator deliberará sobre o que for requerido em audiência.

Seção III
Do Julgamento do Processo

Art. 20. Recebido o processo do Relator, o Presidente o incluirá na pauta de julgamentos.

Art. 21. Na sessão de julgamento, o Presidente, feito o relatório, dará a palavra ao investigado ou ao seu advogado para sustentação oral, pelo tempo máximo de quinze minutos.

Parágrafo único. Se houver mais de um investigado não representado pelo mesmo advogado, o prazo será contado em dobro e dividido igualmente pelo número de investigados, se diversamente não o convencionarem.

Art. 22. Cada conselheiro poderá falar duas vezes sobre o assunto em discussão e mais uma vez, se for o caso, para explicar a modificação de voto. Nenhum falará sem que o Presidente lhe conceda a palavra, nem interromperá aquele que a estiver usando.

§ 1º Em qualquer fase do julgamento, poderão os Conselheiros pedir esclarecimentos ao Relator sobre fatos e circunstâncias pertinentes à matéria em debate, ou, ainda, pedir vista dos autos, caso em que o julgamento será suspenso. Surgindo questão nova, o próprio Relator poderá pedir a suspensão do julgamento.

§ 2º Formulado pedido de vista por algum membro do Conselho, retornar-se-á o julgamento a partir de seu voto quando o processo for devolvido, ainda que alterada a ordem de votação.

Art. 23. Nos julgamentos, o pedido de vista não impede que votem os Conselheiros que se tenham por habilitados a fazê-lo, e o Conselheiro que o formular deverá apresentar os autos para prosseguimento do julgamento, até a primeira sessão subseqüente.

§ 1º O julgamento que tiver sido iniciado prosseguirá, computando-se os votos já proferidos pelos Conselheiros, mesmo que não compareçam ou hajam deixado o exercício do cargo, ainda que o Conselheiro afastado seja o Relator.

§ 2º Não participarão do julgamento os Conselheiros que não tenham assistido ao relatório ou aos debates, salvo quando se derem por esclarecidos.

§ 3º Se, para efeito do *quorum* ou desempate na votação, for necessário o voto de Conselheiro nas condições do parágrafo anterior, serão renovados o relatório e a sustentação oral, computando-se os votos anteriormente proferidos.

§ 4º Até ser proclamado o resultado pelo Presidente, o Conselheiro poderá alterar seu voto.

Art. 24. Concluído o debate oral, o debate oral, o Presidente tornará o voto do Relator e, a partir deste, dos demais Conselheiros, em ordem decrescente da antiguidade e, em igualdade de condição, em ordem decrescente da idade, votando o Presidente por último.

Art. 25. O Presidente proclamará a decisão, que será redigida pelo Relator.

§ 1º Vencido o Relator, será designado, para redigir a decisão, o Conselheiro que primeiro tenha votado nos termos da decisão final.

§ 2º A decisão conterá remissão aos registros da sessão de julgamento – em especial os nomes dos Conselheiros presentes, com especificações, se houver, dos Conselheiros vencidos e a matéria em que o forem, e os impedidos – que dela farão parte integrante.

§ 3º Subscreverão a decisão o Presidente e o Relator ou o Conselheiro que a tenha redigido.

§ 4º A decisão será publicada no Diário Oficial da União até quinze dias úteis após sua proclamação.

Art. 26. A decisão do COAF, que em qualquer hipótese será fundamentada, quando for pela existência de infração administrativa, conterá;

I – especificação dos fatos que constituam a infração apurada e a indicação das providências a serem tomadas pelos responsáveis para fazê-la cessar;

II – prazo dentro do qual devam ser iniciadas e concluídas as providências referidas no inciso anterior;

III – as sanções aplicadas.

Art. 27. As questões preliminares serão julgadas antes do mérito, deste não se conhecendo-se incompatível com a decisão daquelas.

§ 1º Se, antes ou no curso do relatório, algum dos Conselheiros suscitar preliminar, será ela, antes de julgada, discutida pelas partes, que poderão usar da palavra. Se não acolhida a preliminar, prosseguir-se-á no julgamento.

§ 2º Quando a preliminar versar nulidade suprível, converter-se-á o julgamento em diligência e o Relator, se for necessário, ordenará a remessa dos autos à Secretaria-Executiva, para os fins de direito.

Art. 28. Se for rejeitada a preliminar, ou, se embora acolhida, não vedar a apreciação do mérito, seguir-se-ão a discussão e o julgamento da matéria principal, e sobre ela também proferirão votos os Conselheiros vencidos na anterior conclusão.

Art. 29. Preferirá aos demais, o processo cujo julgamento houver sido suspenso.

Art. 30. Os processos conexos poderão ser objeto de um só julgamento, fazendo-se a oportuna apensação.

Parágrafo único. Os processos que versem sobre a mesma questão jurídica, ainda que apresentem aspectos peculiares, poderão ser julgados conjuntamente.

Art. 31. Os julgamentos obedecerão à ordem da antiguidade dos feitos.

Parágrafo único. A antiguidade apurar-se-á pela ordem de numeração dos feitos no Protocolo da Secretaria-Executiva do Conselho.

Art. 32. Desejando proferir sustentação oral, poderão os advogados requerer que na sessão imediata seja o feito julgado prioritariamente.

Art. 33. O julgamento, uma vez iniciado, ultimar-se-á na mesma sessão, ainda que excedida a hora regimental.

Art. 34. O Plenário poderá converter o julgamento em diligência, quando necessária ao julgamento da causa.

Art. 35. As decisões do COAF serão tomadas por maioria simples, com a presença mínima de cinco membros.

Art. 36. Das decisões do COAF caberá recurso para o Ministro de Estado da Fazenda, no prazo de quinze dias da ciência da decisão.

Art. 37. O recurso interposto conterá, obrigatoriamente:

I – o nome do interessado e a qualificação;

II – os fundamentos de fato e de direito, com a indicação da ilegalidade impugnada;

III – o pedido de nova decisão.

Art. 38. É da competência do Presidente do COAF apreciar o cabimento dos recursos interpostos.*

§ 1º Os recursos serão recebido, de regra, em efeito devolutivo;

§ 2º Da decisão que não admitir o recurso caberá agravo, em cinco dias, dirigido ao Ministro de Estado da Fazenda.

I – O agravo deverá ser apresentado na Secretaria-Executiva do COAF para as providência pertinentes.

II – O recurso de agravo deverá ser fundamentado.

Art. 39. A ata de cada sessão Plenária será submetida à aprovação na sessão seguinte.

---

* Este dispositivo cria um "Juízo de Admissibilidade Primeiro", na via administrativa do COAF, procedimento este tão combatido pelos advogados que militam profissionalmente na área especializada de Recurso Especial e Extraordinário, criando os milhares de Agravos de Instrumento.

Seção IV
Da Execução

Art. 40. O cumprimento das decisões do COAF será fiscalizado pela Secretaria-Executiva.

§ 1º Descumprida a decisão, no todo ou em parte, será o fato comunicado ao Presidente, que encaminhará o processo ao membro da Advocacia-Geral da União, designado nos termos dos art. 25 do Estatuto aprovado pelo Decreto nº 2.799, de 1998, para as providências cabíveis.

§ 2º Os incidentes que ocorram no curso da execução serão decididos pelo Presidente que poderá submeter a questão ao Plenário.

Capítulo IV
DAS SESSÕES DO CONSELHO

Art. 41. Haverá sessões ordinárias do Conselho nos dias e hora designados em ato do Presidente, e extraordinárias, mediante convocação.

§ 1º As sessões ordinárias terão a duração de quatro horas, com intervalo de trinta minutos, podendo ser prorrogadas sempre que o serviço o exigir.

§ 2º As sessões extraordinárias terão início à hora designada e serão encerradas quando cumprido o fim a que se destinem.

Art. 42. Somente terão acesso ao recinto das sessões, além dos funcionários autorizados pelo Presidente, os interessados e seus procuradores, salvo decisão diversa do Plenário.

Art. 43. Nas sessões, o Presidente tem assento na parte central da mesa de julgamento. Os demais Conselheiros sentar-se-ão, pela ordem de antiguidade, e, em igualdade de condição, em ordem decrescente de idade, alternadamente, nos lugares laterais, a começar pela direita.

§ 1º Os advogados ocuparão a tribuna para formular requerimento e produzir sustentação oral, pelo tempo máximo de 15 minutos.

§ 2º Aos advogados é facultado requerer que conste de ata sua presença na sessão de julgamento, podendo prestar esclarecimentos em matéria de fato.

Art. 44. Nas sessões do Conselho, observar-se-á a seguinte ordem, no que couber:

I – verificação do número de Conselheiros;

II – leitura, discussão e aprovação da ata da sessão anterior;

III – indicações e propostas;

IV – julgamento dos processos.

Capítulo V
DOS ATOS E FORMALIDADES

Seção I
Disposições Gerais

Art. 45. Os atos processuais serão autenticados, conforme o caso, mediante a assinatura ou rubrica dos Conselheiros ou dos servidores da Secretaria-Executiva para tal fim qualificados.

§ 1º É exigida a assinatura usual na correspondência oficial, nas decisões e nas certidões.

§ 2º Os livros necessários ao expediente serão rubricados pelo Presidente ou por funcionário da Secretaria-Executiva que designar.

§ 3º As rubricas e assinaturas usuais dos servidores serão registradas em livro próprio, para identificação do signatário.

Art. 46. As peças que devam integrar ato ordinatório, instrutório ou executório poderão ser a ele anexadas em cópia autenticada.

Art. 47. Se as nulidades ou irregularidades no processamento dos feitos forem sanáveis, proceder-se-á pelo modo menos oneroso com as partes e para o serviço do Conselho.

Art. 48. As intimações serão feitas pelo correio, com aviso de recebimento, ou, não tendo êxito a intimação postal, por edital, publicado uma única vez no Diário Oficial das União, contando-se os prazos do recebimento da intimação, ou da publicação, conforme o caso.

Parágrafo único. A intimação conterá o inteiro teor do ato de instrução do processo administrativo.

Art. 49. Da publicação do expediente de cada processo constará, além do nome das partes, o de seu advogado.

§ 1º É suficiente a indicação do nome de um dos advogados quando a parte houver constituído mais de um ou o constituído substabelecer a outro com reserva de poderes.

§ 2º A retificação de publicação do Diário Oficial da União, com efeito de intimação, decorrente de incorreções ou omissões, será providenciada pela Secretaria-Executiva, *ex officio*, ou mediante despacho do Presidente ou do Relator, conforme dispuser ato normativo da Presidência do Conselho.

Art. 50. A publicação da pauta de julgamento antecederá quarenta e oito horas, pelo menos, à sessão em que os processos possam ser chamados e será certificada nos autos.

Art. 51. A vista ao acusado e interessados transcorre nas dependências do Conselho, podendo o acusado acompanhar o processo administrativo, pessoalmente ou por seu titular e seus diretores ou gerentes, quando pessoa jurídica, ou por advogado legalmente habilitado, sendo-lhes assegurado amplo acesso ao processo, que permanecerá nas dependências do órgão ou entidade processante.

Seção II
Das Informações Processuais

Art. 52. A Secretaria-Executiva assegurará ao investigado, ou seu advogado regularmente habilitado, o exame dos autos em suas dependências.

§ 1º Serão fornecidas certidões e cópias de peças dos processos aos investigadores ou seus advogados, mediante ressarcimento do custo correspondente.

§ 2º As cópias de peças com caráter restrito ou sigiloso dependerão de decisão do Presidente.

§ 3º É vedado o acesso aos autos de pessoas estranhas ao processo.

§ 4º É vedada a divulgação de qualquer informação constante nos autos, sem prévia e expressa determinação do Relator ou do Presidente, sob pena de responsabilidade.

Art. 53. Nos casos em que a lei o preveja ou nos casos em que o interesse público o exigir, o Relator determinará o sigilo de documentos e informações, cuja autuação será feita em apartado.

Art. 54. É vedado aos membros do Conselho fornecer ou divulgar as informações de caráter sigiloso, conhecidas ou obtidas em decorrência do exercício de suas funções, inclusive para os seus órgãos de origem.

Seção III
Das Atas e da Reclamação por Erro

Art. 55. As atas serão lidas e submetidas à aprovação na sessão seguinte.

Art. 56. Contra erro contido em ata, poderá o interessado reclamar, dentro de quarenta e oito horas, em petição dirigida ao Presidente do Conselho.

§ 1º Não se admitirá a reclamação quando importar modificação do julgado.

§ 2º A reclamação não suspenderá o prazo para recurso, salvo o disposto no art. 30.

Art. 57. A petição será entregue ao Protocolo, e por este encaminhada ao encarregado da ata, que a levará a despacho no mesmo dia, com sua informação.

Art. 58. Se o pedido for julgado procedente, far-se-á retificação da ata e nova publicação.

Art. 59. A decisão que julgar a reclamação será irrecorrível.

Seção IV
Das Decisões

Art. 60. Subscrevem a decisão o Presidente e o Relator que a lavrou. Se o Relator for vencido na questão principal, ficará designado outro Relator para redigir a decisão.

§ 1º Se o Relator, por ausência ou outro motivo relevante não o puder fazer, lavrará a decisão o Conselheiro que o seguir na ordem de antiguidade e, em igualdade de condição, em ordem decrescente de idade.

§ 2º Se o Presidente, por ausência ou outro motivo relevante, não puder assinar a decisão, apenas o Relator o fará, mencionando-se, no local da assinatura do Presidente, a circunstância.

Art. 61. A publicação da decisão, por suas conclusões e emenda, far-se-á, para efeito de intimação às partes, no "Diário Oficial da União".

Art. 62. Será juntada aos autos, como parte integrante da decisão, a ata do julgamento que conterá:

I – a decisão proclamada pelo Presidente;

II – os nomes do Relator, ou, quando vencido, do que for designado, e dos demais Conselheiros que tiverem participado do julgamento;

III – os nomes dos Conselheiros impedidos, suspeitos e ausentes;

IV – os nomes dos advogados que tiverem feito sustentação oral.

Seção V
Dos Prazos

Art. 63. Os atos processuais realizar-se-ão nos prazos prescritos no Estatuto aprovado pelo Decreto nº 2.799, de 1998 e neste Regimento. Quando houver omissão, o Presidente ou o Relator, conforme o caso, determinará os prazos.

Parágrafo único. Não havendo preceito legal nem assinação pelo Presidente ou Relator, será de cinco dias o prazo para a prática do ato processual a cargo da parte.

Art. 64. Os prazos estabelecidos são corridos, não se interrompendo nos feriados.

Art. 65. Suspende-se o curso do prazo por obstáculo criado pelo investigado ou ocorrendo qualquer das hipóteses de morte ou perda da capacidade processual do investigado; ou por motivo de força maior, casos em que o prazo será restituído por tempo igual ao que faltava para a sua complementação.

Art. 66. Decorrido o prazo, extingue-se, independentemente de qualquer ato, o direito de praticá-lo, ficando salvo, porém, à parte provar que não o realizou por justa causa.

§ 1º Reputa-se justa causa o evento imprevisto, alheio à vontade da parte, que a impediu de praticar o ato por si ou por mandatário.

§ 2º Verificada a justa causa o Relator permitirá à parte a prática do ato no prazo que lhe assinar.

Art. 67. Salvo disposição em contrário computar-se-ão os prazos, excluindo o dia do começo e incluindo o do vencimento.

§ 1º Considera-se prorrogado o prazo até o primeiro dia útil seguinte se ao vencimento cair em feriado ou em dia em que for determinado o fechamento da Secretaria-Executiva do Conselho.

§ 2º Os prazos somente começam a correr a partir do primeiro dia útil após a intimação.

Art. 68. A parte poderá renunciar ao prazo estabelecido exclusivamente em seu favor.

Art. 69. Havendo motivo justificado, pode o Relator exceder, por igual tempo, os prazos que este Regimento lhe assina.

Art. 70. O Presidente e Relator, no exercício de suas respectivas atribuições, proferirão:

I – os despachos de expediente, no prazo de 48 horas;

II – as decisões, no prazo de dez dias.

Art. 71. Incumbirá ao servidor da Secretaria-Executiva remeter os autos conclusos no prazo de vinte e quatro horas e executar os atos processuais no prazo de quarenta e oito horas, contados:

I – da data em que houver concluído o ato processual anterior.

II – da data em que tiver ciência da ordem, quando determinada pelo Presidente ou pelo Relator.

Parágrafo único. Ao receber os autos, certificará o servidor o dia e a hora em que ficou ciente da ordem, referida no inciso II.

Art. 72. Os prazos no Conselho correrão da intimação do investigado ou da intimação postal, contando-se os prazos do recebimento da intimação, ou da publicação, conforme o caso.

§ 1º Nos demais atos processuais, o prazo será contado da publicação no Diário Oficial da União, da qual deverão constar o nome do investigado e de seu advogado legalmente habilitado, se houver.

§ 2º Não correm os prazos quando houver comprovado motivo de força maior, reconhecido pelo Conselho.

§ 3º As informações oficiais apresentadas fora do prazo por justo motivo poderão ser admitidas, se ainda oportuna a sua apreciação.

Art. 73. Os prazos para diligências serão fixados nos atos que as ordenarem, salvo disposição em contrário deste Regimento.

Art. 74. Salvo disposição em contrário, os servidores da Secretaria-Executiva terão de quarenta e oito horas para os atos do processo.

Seção VI
Das Despesas Processuais

Art. 75. No Conselho, não serão devidas custas processuais.

§ 1º Não são custas os preços cobrados pelo fornecimento de cópias autenticadas ou não, ou de certidões e traslados por fotocópia ou processo equivalente de reprodução.

§ 2º O pagamento dos preços será antecipado ou garantido com depósito, consoante tabela aprovada pelo Presidente.

Capítulo VI
DOS IMPEDIMENTOS E DA SUSPENÇÃO DOS CONSELHEIROS

Art. 76. É defeso ao Conselheiro exercer as suas funções no processo administrativo:

I – em que for interessado ou acusado;

II – em que interveio como mandatário do acusado, oficiou como perito, ou prestou depoimento como testemunha;

III – quando nele estiver postulado, como advogado do acusado, o seu cônjuge ou qualquer parente seu consangüíneo ou a fim, em linha reta; ou a linha colateral até o segundo grau;

IV – quando cônjuge, parente, consangüíneo ou assim, em linha reta, ou na colateral até o terceiro grau;

Parágrafo único. No caso do número III, o impedimento só se verifica quando o advogado já estava exercendo o patrocínio da causa; é, porém, vedado ao advogado pleitear no processo, a fim de criar o impedimento do Conselho.

Art. 77. Reputa-se fundado a suspeição de parcialidade do Conselheiro, quando:

I – amigo íntimo ou inimigo capital do acusado;

II – algum acusado for credor ou devedor do Conselheiro, de seu cônjuge o de parentes destes, em linha reta ou na colateral até o terceiro grau;

III – herdeiro presuntivo, donatário ou empregador do acusado;

IV – receber dádivas antes ou depois de iniciado o processo; aconselhar o acusado acerca do objeto da causa;

V – interessado no julgamento da causa em favor do acusado.

Parágrafo único. Poderá ainda o Conselheiro e Presidente declararem-se suspeitos por motivo de foro intimo a qualquer tempo.

Art. 78. Aplicam-se os motivos de impedimento e suspeição a todos os Conselheiros e ao Presidente.

Quando membro do COAF violar o dever de abstenção, ou não se declarar suspeito, poderá ser recusado pelo acusado.

Art. 79. Aplicam-se também os motivos de impedimento e de suspeição:

I – ao perito e assistente técnicos;

II – ao intérprete.

Art. 80. O interessado o acusado deverá argüir o impedimento ou a suspeição, em petição fundamentada e devidamente instruída, na primeira oportunidade em que lhe couber falar nos autos; o Presidente mandará processar o incidente em separado e sem suspeição da causa, ouvindo ou argüindo no prazo de cinco dias, facultando a prova quando necessária e julgando o pedido.

Art. 81. Em casos de impedimento ou suspeição do Presidente o julgamento será presidido por Conselho designado pelo Presidente em despacho nos autos, observando a ordem decrescente de antigüidade, e, em igualdade de condição, em ordem decrescente de idade.

Art. 82. A argüição de suspeição do Relator poderá ser suscitada até quinze dias após a distribuição, quando fundada em motivo pré existente; no caso de motivo superveniente, o prazo de quinze dias será contado do fato que a ocasionou, a um dos demais conselheiros, até o início do julgamento.

Art. 83. A suspeição deverá ser deduzida em petição assinada pela própria parte, ou advogado legalmente habilitado, indicando-os fatos que a motivaram e acompanhada de prova documental e rol de testemunha, se houver.

Art. 84. Se o Conselheiro averbado de suspeito for o Relator e reconhecer a suspeição, por despacho nos autos, ordenará a remessa deles ao Presidente, para nova distribuição.

Parágrafo único. Não aceitando a suspeição, o Conselheiro continuará vinculado ao feito. Neste caso, será suspenso o julgamento até a solução do incidente, que será autuado em apartado com designação do Relator.

Art. 85. Autuada e distribuída a petição, e se reconhecida, preliminarmente, a relevância da argüição, o relator mandará ouvir o Conselheiro recusado, no prazo de cinco, dias, e, com ou sem resposta, ordenará o processo, colhendo as provas.

§ 1º Se a suspeição for de manifesta improcedência, o Relator a rejeitará liminarmente.

§ 2º A afirmação de suspeição pelo argüído, ainda que por outro fundamento, põe fim ao incidente.

Art. 86. Preenchidas as formalidades do artigo anterior, o Relator levará o incidente à mesa, na primeira sessão, quando se procederá ao julgamento, sem à presença do Conselheiro recusado.

§ 1º Competirá ao Conselho o julgamento do incidente;

§ 2º Será ilegítima a suspeição quando o argüente a tiver provocado ou, depois de manifestada a causa, praticar qualquer ato que importe a aceitação do Conselheiro recusado.

Art. 87. Afirmados o impedimento ou a suspeição pelo argüído, ter-se-ão por nulos os atos por eles praticados.

Art. 88. A argüição será sempre individual, não ficando os demais Conselheiros impedidos de apreciá-la, ainda que também recusados.

Art. 89. Não se fornecerá, salvo ao argüente e ao argüído, certidão de qualquer peça do processo de suspeição.

Parágrafo único. Da certidão constará, obrigatoriamente, o nome do requerente e a decisão que houver sido proferida.

Capítulo VII
DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 90. Serão aprovados em Resolução do Plenário, entre outras, as regras e procedimentos relativos:

I – ao estabelecimento de normas complementares relativas a seu funcionamento e à ordem dos trabalhos;

II – à cobrança das multas referidas na Lei nº 9.613, de 1998;

III – ao comportamento ético dos servidores da Secretaria Executiva.

Art. 91. A proposta de emenda do Regimento deverá ser apresentada por membro do Conselho em sessão ordinária, permanente em mesa durante duas sessões ordinárias consecutivas, para receber sugestões, após o que o assunto será colocado em discussão e votação.

Art. 92. A alteração deste Regimento somente será aprovada em sessão ordinária por voto favorável de pelo menos cinco Conselheiros.

Art. 93. São publicações do COAF:

I – pauta de julgamento;

II – atas das sessões plenárias e de distribuição, ementas, decisões e despachos; e

III – relatório anual.

Art. 94. O Presidente, em ato próprio, especificará as atribuições dos setores do Conselho, bem assim dos chefes e servidores.

Art. 95. Os casos omissos e as dúvidas surgidas na aplicação do presente Regimento serão solucionados pelo Presidente, ouvido o Plenário.

Art. 96. Esse Regimento entra em vigor na data de sua publicação.

10.3. Circular da Superintendência de Seguros Privados (Susep). Operações e situações frente à Lei nº 9.613/98.

CIRCULAR Nº 89, DE 8 DE ABRIL DE 1999*

Divulga relação de operações e situações que podem configurar indícios de ocorrência dos crimes previstos na Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, e dá outras providências.

O Superintendente da Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), na forma do art. 10, inciso XII, do Regimento Interno da SUSEP aprovado pela Resolução CNSP nº 6, de 3 de outubro de 1988, considerando o disposto no art. 11, § 1º da Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, e tendo em vista o que consta no processo SUSEP nº 10.001416/99-58, resolve:

Art. 1º Divulgar relação de operações que podem configurar indícios de ocorrência dos crimes previstos na Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998.

Art. 2º A realização de operações ou a verificação das situações abaixo descritos, considerando as partes envolvídas, os valores, as formas de realização, os instrumentos

* Publicada no *Diário Oficial da União*, seção I, de 13.4.99, pp. 10 e 11.

utilizados ou a falta de fundamento econômico ou legal, podem configurar indício de ocorrência dos crimes previstos na Lei nº 9.613, de 1998:

I – situações relacionadas às atividades das Sociedades Seguradoras, das Sociedades de Capitalização, das Entidades Abertas de Previdência Privada e dos Corretores de Seguros;

a) aumentos substanciais no volume de prêmios, mensalidades ou contribuições previdenciárias, sem causa aparente, em especial se tais prêmios, mensalidades ou contribuições previdenciárias são posteriormente transferidos, dentro de curto período de tempo, o destino anteriormente não relacionado com o segurado, o subscritor ou o participante;

b) aquisição de ações ou aumento de capital efetuado por pessoa física ou jurídica sem patrimônio compatível;

c) atos visando induzir empregado das Sociedades Seguradoras, das Sociedades de Capitalização, das Entidades Abertas de Previdência Privadas e dos Corretores de Seguros a não manter, em arquivo, relatórios específicos sobre alguma operação realizada;

d) compra ou venda de ativos por preço significativamente superior aos de mercado;

e) mudança repentina e aparentemente injustificada na forma de movimentação de recursos e/ou nos tipos de transação utilizados;

f) operações ou proposta de sua realização, com vínculo direto ou indireto, realizada por pessoa estrangeira que seja residente, domiciliada ou tenha sede em região considerada paraíso fiscal ou em locais onde é observada a prática contumaz dos crimes previstos no art. 1º da Lei nº 9.613, de 1998;

g) pagamento de comissão de corretagem a pessoas físicas ou jurídicas baseado em contrato cujo fato gerador esteja desvinculado da cobertura do seguro;

h) reavaliação de imóveis por valores superiores aos de mercado, com sua subseqüente realização pelo valor reavaliado.

i) transações envolvendo clientes não residentes;

II – situações relacionadas às atividades das Sociedades Seguradoras:

a) aumento de sinistralidade devido à superavaliação de sinistros ou falta de documentação comprobatória de sua efetiva ocorrência;

b) emissão de apólice cujo fato gerador da cobertura contratada já tenha ocorrido;

c) emissão de apólice de bens ou pessoas inexistentes.

d) emissão de apólice a pessoa falecida;

e) fixação de importância segurada de bens superavaliados;

f) lançamento de avisos de sinistros anteriormente a sua ocorrência;

g) pagamento de indenização cujo fato gerador esteja desvinculado da cobertura do seguro;

h) pagamento de indenização em valor muito superior ao valor declarado na apólice e vigente à época de ocorrência do sinistro;

i) recebimento do *pro-labore* que não esteja vinculado ao prêmio comercial fixado pela Sociedade Seguradora.

III – situações relacionadas às atividades das Sociedades de Capitalização:

a) sorteios envolvendo valores significativos com possibilidade de direcionamento do subscritor sorteado;

b) transferência de propriedade de título sorteado envolvendo valores significativos;

c) transferência de propriedade de títulos sorteados para a mesma pessoa ou a ela relacionada, de modo que, ainda que o total de cada transferência não expresse valores significativos, o conjunto de tais transferências o seja;

d) transferência de título de capitalização a resgatar.

IV – situações relacionadas às atividades das Entidades Abertas de Previdência Privada;

a) concessão de empréstimos a participante não existente;

b) comercialização de plano de previdência de maneira fraudulenta;

c) inscrição em plano de previdência em nome de pessoa inexistente ou falecida.

Art. 3º As Sociedades Seguradoras, as Sociedades de Capitalização, as Entidades Abertas de Previdência Privada e os Corretores de Seguros estão obrigados a manter atualizadas as informações cadastrais de seus segurados, subscritores, participantes e clientes, respectivamente.

Parágrafo único. Na hipótese de constituição em pessoa jurídica as informações cadastrais referidas no *caput* deverão abranger as pessoas físicas autorizadas a representá-la, bem como seus controladores.

Art. 4º Deverão ser comunicadas à Superintendência de Seguros Privados – SUSEP as situações com as características descritas no art. 2º.

§ 1º A comunicação referida neste artigo deverá ser dirigida ao Departamento de Fiscalização – DEFIS, em meio magnético, sem que seja dada ciência aos envolvidos.

§ 2º As comunicações de boa fé, conforme previsto no art. 11, § 2º da Lei nº 9.613, de 1998, não acarretarão responsabilidade civil ou administrativa às sociedades e entidades mencionadas no art. 2º, seus controladores, administradores e empregados.

Art. 5º As sociedades e entidades mencionadas no art. 2º devem desenvolver e implementar procedimentos internos de controle para detectar operações que caracterizem indício de ocorrência dos crimes previstos na Lei nº 9.613, de 1998, promovendo treinamento adequado para seus empregados.

Art. 6º Esta Circular entra em vigor na data de sua publicação.

Helio Oliveira Portocarrero de Castro

10.4. Instrução da Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Procedimentos referentes à Lei nº 9.613/98.

INSTRUÇÃO Nº 301, DE 16 DE ABRIL DE 1999*

Dispõe sobre a identificação, o cadastro, o registro, as operações, a comunicação, os limites e a responsabilidade administrativa de que tratam os incisos I e II do art. 10, I e II do art. 11, e os arts. 12 e 13, da Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, referente aos crimes de lavagem ou ocultação de bens, direitos e valores.

O Presidente da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) torna público que o Colegiado, em reunião realizada nesta data, tendo em vista a Lei nº 6.385, de 7 de dezembro

* Publicada no *Diário Oficial da União*, seção I, de 22.4.1999, pp. 14 e 15.

de 1976, bem como o disposto nos arts. 9º, 10, 11, 12, e 13 da Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, e no parágrafo único do art. 14 do Anexo ao Decreto nº 2.799, de 8 de outubro de 1998, resolveu baixar a seguinte Instrução:

DO ÂMBITO E FINALIDADE

Art. 1º São regulados pelas disposições da presente Instrução a identificação e o cadastro de clientes, o registro de transações e o limite de que tratam os incisos I e II do art. 10, as operações, a comunicação e o limite referidos nos incisos I e II do art. 11, e a responsabilidade administrativa prevista nos arts. 12 e 13, todos dispositivos da Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, que trata dos crimes de *lavagem* ou ocultação de bens, direitos e valores, inclusive no que se refere à prevenção do sistema financeiro para a prática de tais ilícitos.

Art. 2º Sujeitam-se às obrigações previstas nesta Instrução as pessoas jurídicas que tenham, em caráter permanente ou eventual, como atividade principal ou acessória, cumulativamente ou não, a custódia, emissão, distribuição, liquidação, negociação, intermediação ou administração de títulos ou valores mobiliários, assim como as bolsas de valores, as entidades do mercado de balcão organizado e as bolsas de mercadorias ou futuros, além das demais pessoas referidas no art. 9º da Lei nº 9.613/98, que se encontrem sob a disciplina e fiscalização exercidas pela CVM, e dos administradores das pessoas jurídicas.

DA IDENTIFICAÇÃO E CADASTRO DE CLIENTES

Art. 3º Para os fins do disposto no art. 10, inciso I, da Lei nº 9.613/98, as pessoas mencionadas no art. 2º desta Instrução identificarão seus clientes e manterão cadastro atualizado dos mesmos.

§ 1º Sem prejuízo do disposto na instrução CVM nº 220, de 15 de setembro de 1994, qualquer cadastro de clientes deverá conter, no mínimo, as seguintes informações:

I – se pessoa física:

a) nome completo, sexo, data de nascimento, naturalidade, nacionalidade, estado civil, filiação e nome do cônjuge ou companheiro;

b) natureza e número do documento de identificação, nome do órgão expedidor e data da expedição;

c) número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF/MF);

d) endereço completo (logradouro, complemento, bairro, cidade, unidade da federação e CEP) e número de telefone;

e) ocupação profissional; e

f) informação acerca dos rendimentos e da situação patrimonial.

II – se pessoa jurídica;

a) a denominação ou razão social;

b) nomes dos controladores, administradores e procuradores;

c) número de identificação do registro empresarial (NIRE) e no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ);

d) endereço completo (logradouro, complemento, bairro, cidade, unidade da federação e CEP) e número de telefone;

e) atividade principal desenvolvida;

f) informações acerca da situação patrimonial e financeira respectiva; e

g) denominação ou razão social de pessoas jurídicas controladoras, controladas ou coligadas.

III – nas demais hipóteses:

a) a identificação completa dos clientes e de seus representantes e/ou administradores; e

b) informações acerca da situação patrimonial e financeira respectiva.

§ 2º Os clientes deverão comunicar, de imediato, quaisquer alterações nos seus dados cadastrais.

DO REGISTRO DE TRANSAÇÕES E DO LIMITE RESPECTIVO

Art. 4º Para os fins do disposto no art. 10, inciso II, da Lei nº 9.613/98, as pessoas mencionadas no art. 2º desta Instrução manterão registro de toda transação envolvendo títulos ou valores mobiliários cujo valor seja igual ou superior a dez mil reais, sob forma que permita a tempestiva comunicação a qual se refere o art. 7º desta Instrução.

Parágrafo único. O registro também será efetuado, na forma do *caput* deste artigo, quando a pessoa física, jurídica ou seus entes ligados, identificados no cadastro previsto nesta Instrução, realizarem, em um mesmo mês-calendário, operações com uma mesma pessoa, conglomerado ou grupo, cujos valores no conjunto, ultrapassem o limite específico ora fixado.

DO PERÍODO DE CONSERVAÇÃO DOS CADASTROS E REGISTROS

Art. 5º Os cadastros e registros referidos, respectivamente, nos arts. 3º e 4º desta Instrução, deverão ser conservados, à disposição da CVM, durante o período mínimo de cinco anos, a partir do encerramento da conta ou da conclusão da transação.

DA COMUNICAÇÃO DE OPERAÇÕES

Art. 6º Para os fins do disposto no art. 11, inciso I, da Lei nº 9.613/98, as pessoas mencionadas no art. 2º desta Instrução dispensarão especial atenção às seguintes operações envolvendo títulos ou valores mobiliários:

I – operações cujos valores se afigurem objetivamente incompatíveis com a ocupação profissional, os rendimentos e/ou a situação patrimonial/financeira de qualquer das partes envolvidas, tomando-se por base as informações cadastrais respectivas;

II – operações realizadas, repetidamente, entre as mesmas partes, nas quais haja seguidos ganhos ou perdas no que se refere a algum dos envolvidos;

III – operações que evidenciem oscilação significativa em relação ao volume e/ou freqüência de negócios de qualquer das partes envolvidas;

IV – operações cujos desdobramentos contemplem características que possam constituir constituir artifício para burla da identificação dos efetivos envolvidos e/ou beneficiários respectivos;

V – operações cujas características e/ou desdobramentos evidenciem atuação, de forma contumaz, em nome de terceiros; e

VI – operações que evidenciem mudança repentina e objetivamente injustificada relativamente às modalidades operacionais usualmente utilizadas pelo(s) envolvido(s).

Art. 7º Para fins do disposto no art. 11, inciso II, da Lei nº 9.613/98, as pessoas mencionadas no art. 2º desta Instrução deverão comunicar à CVM, no prazo de vinte e quatro horas, a contar da ocorrência que, objetivamente, permita fazê-lo:

I – todas as transações abarcadas pelos registros previstos no art. 4º desta Instrução, cujas características sejam excepcionais no que se refere às partes envolvidas, forma de realização e/ou instrumentos utilizados, ou para as quais falte, objetivamente, fundamento econômico ou legal, que possam constituir-se em sérios indícios dos crimes de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores, ou com eles relacionar-se; e

II – a proposta ou a realização de transação abarcada pelo preceituado no art. 6º desta Instrução.

§ 1º As comunicações de que trata este artigo poderão ser efetivadas com a utilização, no que couber, de meio magnético, abstendo-se os comunicantes de dar, aos respectivos clientes, ciência de tais atos.

§ 2º As comunicações de boa-fé não acarretarão, nos termos da lei, responsabilidade civil ou administrativa às pessoas referidas no *caput* deste artigo.

DA RESPONSABILIDADE ADMINISTRATIVA

Art. 8º Às pessoas mencionadas no art. 2º desta Instrução que deixarem de cumprir as obrigações previstas nos art. 10 e 11 da Lei nº 9.613/98 e nesta Instrução serão aplicadas, cumulativamente ou não, as sanções do art. 12 da Lei nº 9.613/98, na forma prevista no Anexo ao Decreto nº 2.799, de 8 de outubro de 1998.

DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 9º As pessoas mencionadas no art. 2º desta Instrução deverão desenvolver e implementar procedimentos de controle que viabilizem a fiel observância das disposições nela contidas.

Art. 10. As pessoas mencionadas no art. 2º desta Instrução deverão indicar à CVM, até o dia 2 de agosto de 1999, um diretor responsável pelo cumprimento das obrigações ora estabelecidas.

VIGÊNCIA

Art. 11. Esta Instrução entra em vigor na data da sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir de 2 de agosto de 1999.

Francisco da Costa e Silva

10.5. Resolução do Conselho de Controle de Atividades Financeiras. Promoção imobiliária. Compra e venda de imóveis

RESOLUÇÃO Nº 1, DE 13 DE ABRIL DE 1999*

Dispõe sobre os procedimentos a serem observados pela pessoas jurídicas que exerçam atividades de promoção imobiliária ou compra e venda de imóveis

A Presidente do Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF), no uso da atribuição que lhe confere o inciso IV do art. 9º do Estatuto aprovado pelo Decreto nº 2.799 de 8 de outubro de 1998, torna público que o Plenário do Conselho, em sessão realizada em 7 de abril de 1999, com base no § 1º do art. 14 da Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, resolveu:

Seção I
Das Disposições Preliminares

Art. 1º Com o objetivo de prevenir e combater os crimes de *lavagem* ou oculação de bens, direitos e valore, conforme estabelecido na Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, regulamentada pelo Decreto nº 2.799, de 8 de outubro de 1998, as pessoas jurídicas que exerçam atividades de promoção imobiliária ou compra e venda de imóveis deverão observar as disposições constantes da presente Resolução.

Parágrafo único. Enquadram-se nas disposições desta Resolução as pessoas jurídicas que exerçam as atividades de promoção imobiliária ou compra e venda de imóveis em caráter permanente ou eventual, de forma principal ou acessória, cumulativamente ou não.

Seção II
Da Identificação dos Clientes e Manutenção de Cadastros

Art. 2º As pessoas mencionadas no art. 1º deverão identificar seus clientes e manter cadastro, nos termos desta Resolução.

Art. 3º O cadastro deverá conter, no mínimo, as seguintes informações sobre todos os intervenientes da operação (compradores, vendedores, seus cônjuges ou companheiros, bem como seus procuradores ou representantes):

I – se pessoa jurídica:

a) razão social;

b) nome dos administradores, proprietários ou controladores;

c) forma e data de constituição da empresa (registro na respectiva junta comercial);

d) Número de Identificação do Registro Empresarial (NIRE) e número de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ);

e) endereço completo (logradouro, complemento, bairro, cidade, unidade da federação, CEP), telefone; e

---

* Publicada no *Diário Oficial da União*, seção I, de 8.7.1999, pp. 4 e 5.

f) atividade principal desenvolvida;

II – se pessoa física:

a) nome, sexo, data de nascimento, filiação, naturalidade, nacionalidade, estado civil e nome do cônjuge ou companheiro;

b) endereço completo (logradouro, complemento, bairro, cidade, unidade da federação, CEP), telefone;

c) número do documento de identificação, nome do órgão expedidor e data de expedição ou dados do passaporte ou carteira civil, se estrangeiro;

d) número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas CPF; e

e) atividade principal desenvolvida.

Seção III
Dos Registros das Transações

Art. 4º As pessoas mencionadas no art. 1º deverão manter registro de toda transação imobiliária que ultrapassar valor equivalente a R$ 50.000,00 (cinqüenta mil reais).

Art. 5º Do registro da transação deverão constar, no mínimo, as seguintes informações:

I – data de realização e valor da transação, condição de quitação (à vista, a prazo, financiada) e forma de pagamento (dinheiro, cheque, financiamento);

II – descrição do bem e localização do imóvel (logradouro, complemento, bairro, cidade, unidade da Federação e CEP, se urbano; ou denominação, confrontações, município e unidade da Federação, se rural);

III – número de inscrição do imóvel no cadastro municipal para efeito de recolhimento do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), ou no cadastro mantido pelo Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA), para efeito de recolhimento do Imposto Territorial Rural (ITR); e

IV – número da matrícula e data do registro no cartório de imóveis.

Parágrafo único. Deverão, igualmente, ser registradas as operações que, realizadas por uma mesma pessoa física ou jurídica, conglomerado ou grupo, em um mesmo mês calendário, superem, em seu conjunto, o limite estabelecido no artigo anterior.

Seção IV
Das Operações Suspeitas

Art. 6º As pessoas mencionadas no art. 1º dispensarão especial atenção às operações ou propostas que, nos termos do Anexo a esta Resolução, possam constituir-se em sérios indícios dos crimes previstos na Lei nº 9.613, de 1998, ou com eles relacionarem-se.

Seção V
Das Comunicações ao COAF

Art. 7º As pessoas mencionadas no art. 1º deverão comunicar ao COAF, no prazo de vinte e quatro horas, abstendo-se de dar ciência aos clientes de tal ato, a proposta ou a realização de transações previstas no art. 6º.

Art. 8º As comunicações ao COAF feitas de boa-fé, conforme previsto no § 2º do art. 11 da Lei nº 9.613, de 1998, não acarretarão responsabilidade civil ou administrativa.

Art. 9º As informações mencionadas no art. 7º poderão ser encaminhadas por meio de processo eletrônico.

Seção VI
Das Disposições Gerais e Finais

Art. 10. Os cadastros e registros previstos nesta Resolução deverão ser conservados pelas pessoas mencionadas no art. 1º durante o período mínimo de cinco anos, a partir da conclusão da transação.

Art. 11. As pessoas mencionadas no art. 1º deverão atender, a qualquer tempo, às requisições de informação formuladas pelo COAF, a respeito de clientes, seus procuradores ou representantes e operações pactuadas.

Art. 12. As pessoas jurídicas mencionadas no art. 1º, bem como aos seus administradores, que deixarem de cumprir as obrigações desta Resolução, serão aplicadas, cumulativamente ou não, pelo COAF, as sanções previstas no art. 12 da Lei nº 9.613, de 1998, na forma do disposto do Decreto nº 2.799, de 1998, e na Portaria do Ministro de Estado da Fazenda nº 330, de 18 de dezembro de 1998.

Art. 13. O COAF disponibilizará, anteriormente ao início dos efeitos desta Resolução, endereço eletrônico na Internet para recebimento de comunicações.*

Art. 14. Fica a Presidência do Conselho autorizada a baixar as instruções complementares a esta Resolução, em especial no que se refere às disposições constantes da Seção V – Das Comunicações ao COAF.

Art. 15. Esta Resolução entra em vigor na data da sua publicação, produzindo efeitos a partir de 2 de agosto de 1999.

Adrienne Giannetti Nelson de Senna

Anexo
RELAÇÃO DE OPERAÇÕES SUSPEITAS

1. Operações em que o comprador.

1.1. utilize na quitação valor, em espécie, superior a R$ 10.000,00 (dez mil reais), ou seu equivalente em outras moedas;

1.2. utilize ou proponha pagamento, do todo ou de parte, com recursos de origens diversas (cheques de vários bancos, de várias praças, de vários emitentes) ou de diversas naturezas (moeda nacional ou estrangeira, títulos e valores mobiliários, metais, ou qualquer ativo passível de ser convertido em dinheiro);

1.3. tenha proposto pagamento através da transferência de recursos entre contas bancárias no exterior;

---

* Qualquer "internauta", com experiência, poderá acessar o ingresso ou a entrada na Internet, e, como essa "navegação" é pública, obter informações dessas comunicações eletrônicas, quebrando, assim, o sigilo pretendido. A comunicação por fax, seria mais sigilosa.

1.4. não aparente possuir condições financeiras para a operação, configurando a possibilidade de se tratar de *testa de ferro* ou *laranja*, como usualmente são conhecidas as pessoas que emprestam seus nomes para operações escusas;

1.5. não se disponha a cumprir as exigências cadastrais ou tente induzir os responsáveis pelo negócio a não manter em arquivo registros que possam reconstituir a operação pactuada;

1.6. efetue o pagamento com cheques, ou quaisquer outros instrumentos bancários, de agências localizadas em cidades fronteiriças ou no exterior, quando não se justifique a utilização desta forma de pagamento;

1.7. proponha o superfaturamento do imóvel;

1.8. promova sucessivas transações imobiliárias, pessoalmente ou por intermédio de terceiros;

1.9. seja empresa com sede ou filial em paraíso fiscal ou centro off-shore ou utilize recursos provenientes dessas localidades.

2. Outras operações que, por suas características, no que se refere a partes envolvidas, valores, forma de realização, instrumentos utilizados ou pela falta de fundamento econômico ou legal, possam configurar hipótese de crimes previstos na Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, ou com eles relacionarem-se.

10.6. Resolução do Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF). Empresas de fomento comercial. *Factoring*

RESOLUÇÃO Nº 2, DE 13 DE ABRIL DE 1999*

Dispõe sobre os procedimentos a serem observados pelas empresas de fomento comercial (factoring)

A Presidente do Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF), no uso da atribuição que lhe confere o inciso IV do art. 9º do Estatuto aprovado pelo Decreto nº 2.799, de 8 de outubro de 1998, torna público que o Plenário do Conselho, em sessão realizada em 7 de abril de 1999, com base no § 1º do art. 14 da Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, resolveu:

Seção I
Das Disposições Preliminares

Art. 1º Com o objetivo de prevenir e combater os crimes de *lavagem* ou ocultação de bens, direitos e valores, conforme estabelecido na Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, regulamentada pelo Decreto nº 2.799, de 8 de outubro de 1998, as empresas de

* Publicada no *Diário Oficial da União*, seção I, de 14.4.1999, p. 8 e republicada no mesmo jornal, em 8.7.1999, p. 5, em face de incorreções na 1ª publicação.

fomento comercial (*factoring*) deverão observar as disposições constantes da presente Resolução.

Parágrafo único. Enquadram-se nas disposições desta Resolução as pessoas jurídicas que exerçam a atividade de fomento comercial (*factoring*) em caráter permanente ou eventual, de forma principal ou acessória, cumulativamente ou não, nas suas várias modalidades.

Seção II
Da Identificação dos Clientes e Manutenção de Cadastros

Art. 2º As pessoas mencionadas no art. 1º deverão identificar as empresas contratantes e manter cadastro atualizado, nos termos desta Resolução.

Art. 3º O cadastro deverá conter, no mínimo, as seguintes informações:

I – qualificação da empresa contratante:

a) razão social;

b) forma e data de constituição da empresa (registro na respectiva junta comercial).

c) Número de Identificação do Registro Empresarial (NIRE) e número de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ);

d) endereço completo (logradouro, complemento, bairro, cidade, unidade da federação, CEP), telefone; e

e) atividade principal desenvolvida;

II – qualificação do(s) proprietário(s), controlador(es), representante(s), mandatário(s) e preposto(s) da contratante:

a) nome, sexo, data de nascimento, filiação, naturalidade, nacionalidade, estado civil e nome do cônjuge ou companheiro;

b) número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF);

c) número do documento de identificação, nome do órgão expedidor e data de expedição ou dados do passaporte ou carteira civil, se estrangeiro;

d) endereço completo (logradouro, complemento, bairro, cidade, unidade da federação, CEP, telefone; e

e) atividade principal desenvolvida.

Parágrafo único. O cadastro deverá conter ainda o nome do funcionário da empresa de fomento comercial (*factoring*) responsável pela contratação dos serviços e pela verificação e conferência dos documentos apresentados pelo contratante.

Seção III
Dos Registros das Transações

Art. 4º As empresas de fomento comercial (*factoring*) deverão manter registro de toda transação que ultrapassar valor equivalente a R$ 10.000,00 (dez mil reais).

Art. 5º Do registro da transação deverão constar, no mínimo, as seguintes informações:

I – descrição da operação;

II – data de concretização da transação, valor dos títulos adquiridos, demonstrativo discriminando fator de compra e comissão de serviços *ad valorem*; e

III – descrição dos serviços prestados.

§ 1º Os registros e controles internos deverão permitir verificar a compatibilidade entre a correspondente movimentação de recursos, a atividade econômica desenvolvidas pela empresa cliente e a sua capacidade financeira, bem como as de seus sacados-devedores.

§ 2º Deverão, igualmente, ser registradas as operações que, realizadas por uma mesma empresa, conglomerado ou grupo, em um mesmo mês calendário, superem, em seu conjunto, o limite estabelecido no artigo anterior.

Seção IV
Das Operações Suspeitas

Art. 6º As pessoas mencionadas no art. 1º dispensarão especial atenção às operações ou propostas que, nos termos do Anexo a esta Resolução, possam constituir-se em sérios indícios dos crimes previstos na Lei nº 9.613, de 1998, ou com eles relacionarem-se.

Seção V
Das Comunicações ao COAF

Art. 7º As pessoas mencionadas no art. 1º deverão comunicar ao COAF, no prazo de vinte e quatro horas, abstendo-se de dar ciência aos clientes de tal ato, a proposta ou a realização de transações previstas no art. 6º.

Art. 8º As comunicações ao COAF feitas de boa-fé, conforme previsto no § 2º do art. 11 da Lei nº 9.613, de 1998, não acarretarão responsabilidade civil ou administrativa.

Art. 9º As informações mencionadas no art. 7º poderão ser encaminhadas por meio de processo eletrônico.

Seção IV
Das Disposições Gerais e Finais

Art. 10. Os cadastros e registros previstos nesta Resolução deverão ser conservados pelas pessoas mencionadas no art. 1º durante o período mínimo de cinco anos a partir da conclusão da transação.

Art. 11. As pessoas mencionadas no art. 1º deverão atender, a qualquer tempo, às requisições de informação formuladas pelo COAF, a respeito de seus clientes, seus proprietários ou controladores, representantes, mandatários, prepostos e operações pactuadas.

Art. 12. As pessoas mencionadas no art. 1º deverão indicar anteriormente ao início da produção dos efeitos desta Resolução, o nome e a qualificação do responsável pela implementação e acompanhamento do cumprimento do aqui disposto.

Art. 13. Às pessoas jurídicas mencionadas no art. 1º, bem como aos seus administradores, que deixarem de cumprir as obrigações desta Resolução serão aplicadas, cumulativamente ou não, pelo COAF, as sanções previstas no art. 12 da Lei nº 9.613, de 1998, na forma do disposto no Decreto nº 2.799, de 1998, e na Portaria do Ministro de Estado da Fazenda nº 330, de 18 de dezembro de 1998.

Art. 14. O COAF disponibilizará, anteriormente ao início dos efeitos desta Resolução, endereço eletrônico na Internet para recebimento de comunicações.

Art. 15. Fica a Presidência do Conselho autorizada a baixar as instruções complementares a esta Resolução, em especial no que se refere às disposições constantes da Seção V – Das Comunicações ao COAF.

Art. 16. Esta Resolução entra em vigor na data da sua publicação, produzindo efeitos a partir de 2 de agosto de 1999.

Adrienne Giannetti Nelson de Senna

Anexo
RELAÇÃO DE OPERAÇÕES SUSPEITAS

1. Aumentos substanciais no volume de ativos vendidos ou cedidos pela empresa contratante à empresa de fomento comercial (*factoring*) sem causa aparente, em especial se houver instrução para pagamentos a terceiros.

2. Volume de vendas ou cessão de ativos incompatíveis com o patrimônio, a atividade econômica e a capacidade financeira presumível da sociedade contratante.

3. Atuação no sentido de induzir o funcionário da empresa de fomento comercial (*factoring*) a não manter em arquivo relatórios específicos de alguma operação a ser realizada.

4. Operações que por sua freqüência, valor e forma configurem artifício para burlar os mecanismos de identificação.

5. Outras operações que, por suas características, no que se refere a partes envolvidas, valores, forma de realização, instrumentos utilizados ou pela falta de fundamento econômico ou legal, possam configurar hipótese de crimes previstos na Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, ou com eles relacionarem-se.

10.7. Resolução do Conselho de Controle de Atividades Financeiras sobre sorteios

RESOLUÇÃO, Nº 3, DE 2 JUNHO DE 1999*

Dispõe sobre os procedimentos a serem observados pelas entidades que efetuem, direta ou indiretamente, distribuição de dinheiro ou quaisquer bens móveis ou imóveis, mediante sorteio ou método assemelhado.

A Presidente do Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF), no uso da atribuição que lhe confere o inciso IV do art. 9º do Estatuto aprovado pelo Decreto nº 2.799, de 8 de outubro de 1998, torna público que o Plenário do Conselho, em sessão realizada em 1º de junho de 1999, com base no § 1º do art. 14 da Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, resolveu:

* Publicada no *Diário Oficial da União*, seção I, de 8.7.1999, pp. 5 e 6.

Seção I
Das Disposições Preliminares

Art. 1º Com o objetivo de prevenir e combater os crimes de *lavagem* ou ocultação de bens, direitos e valores, conforme estabelecido na Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, regulamentada pelo Decreto nº 2.799, de 8 de outubro de 1998, as entidades que efetuem, direta ou indiretamente, distribuição de dinheiro ou quaisquer bens móveis ou imóveis mediante sorteio ou método assemelhado deverão observar as disposições constantes da presente Resolução.

Parágrafo único. Enquadram-se, nas disposições desta Resolução as entidades que exerçam as atividades relacionadas no *caput* deste artigo em caráter permanente ou eventual, de forma principal ou acessória, cumulativamente ou não, nas suas várias modalidades.

Seção II
Da Identificação dos Ganhadores e Manutenção de Registros

Art. 2º As entidades mencionadas no art. 1º deverão identificar todos os ganhadores de prêmio e manter registro de qualquer entrega e/ou pagamento de prêmio com valor igual ou superior a R$ 10.000,00 (dez mil reais).

Art. 3º Do registro deverá constar o tipo de premiação, a descrição do bem, o valor, a data de entrega e/ou pagamento e, no mínimo, as seguintes informações sobre o ganhador do prêmio:

I – nome;

II – número do documento de identificação o nome do órgão expedidor ou dados do passaporte ou carteira civil, se estrangeiro; e

III – número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF).

Seção III
Das Operações Suspeitas

Art. 4º As entidades mencionadas no art. 1º dispensarão especial atenção às premiações ou distribuições que, nos termos do Anexo a esta Resolução, possam constituir-se em indícios dos crimes previstos na Lei nº 9.613, de 1998, ou com eles relacionarem-se.

Seção IV
Das Comunicações ao COAF

Art. 5º As entidades mencionadas no art. 1º deverão comunicar ao COAF, no prazo de vinte e quatro horas, abstendo-se de dar ciência de tal ato aos ganhadores, qualquer entrega e/ou pagamento de prêmio, bens e valores que possam configurar as hipóteses previstas no art. 4º desta Resolução.

Art. 6º As Comunicações ao COAF, feitas de boa-fé, conforme previsto no § 2º do art. 11 da Lei nº 9.613, de 1998, não acarretarão responsabilidade civil ou administrativa.

Art. 7º As informações mencionadas no art. 5º poderão ser encaminhadas por meio de processo eletrônico.

Seção V
Das Disposições Gerais e Finais

Art. 8º Os registros previstos nesta Revolução deverão ser conservados pelas entidades mencionadas no art. 1º durante o período mínimo de cinco anos, a partir da entrega e/ou pagamento do prêmio.

Art. 9º As entidades mencionadas no art. 1º deverão atender a qualquer tempo, às requisições, de informação formuladas pelo COAF, a respeito de ganhadores, tipos de jogos e prêmios.

Art. 10. As entidades mencionadas no art. 1º deverão indicar ao COAF, anteriormente ao início da produção dos efeitos desta Resolução, o nome e a qualificação do responsável pelo cumprimento das obrigações ora estabelecidas.

Art. 11. Às entidades mencionadas no art. 1º, bem como aos seus administradores, que deixarem de cumprir as obrigações desta Resolução, serão aplicadas, cumulativamente ou não, pelo COAF, as sanções previstas no art. 12 da Lei nº 9.613, de 1998, na forma do disposto no Decreto nº 2.799, de 1998, e na Portaria do Ministro de Estado da Fazenda nº 330, de 18 de dezembro de 1998.

Art. 12. O COAF disponibilizará, anteriormente ao início dos efeitos desta Resolução, endereço eletrônico na Internet para recebimento de comunicações.

Art. 13. Fica a Presidência do Conselho autorizada a baixar as instruções complementares a esta Resolução, em especial no que se refere às disposições constantes da Seção IV – Das Comunicações ao COAF.

Art. 14. Esta Resolução entra em vigor na data da sua publicação, produzindo efeitos a partir de 2 de agosto de 1999.

Adrienne Giannetti Nelson de Senna

Anexo
RELAÇÃO DE OPERAÇÕES SUSPEITAS

1. Aumento repentino e continuado da arrecadação de um determinado produto, em uma mesma localidade ou estabelecimento (especialmente produtos de maior probabilidade de acerto), seguido de aumento de incidência de prêmios nessa mesma localidade ou estabelecimento.

2. Pagamento de três ou mais prêmios de valor igual ou superior a 800 (oitocentas) UFIR ao portador de um mesmo CPF num período de doze meses.

3. Repentina incidência de apostas de valores altos em uma determinada modalidade de jogo, com a probabilidade de fechar as combinações possíveis.

4. Outras premiações que, por suas características, no que se refere a partes envolvidas, valores, forma de realização e instrumentos utilizados possam configurar hipótese de crimes previstos na Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, ou com eles relacionarem-se.

10.8. Resolução do Conselho de Controle de Atividades Financeiras sobre o comércio de jóias, pedras e metais preciosos

RESOLUÇÃO Nº 4, DE 2 DE JUNHO DE 1999*

Dispõe sobre os procedimentos a serem observados pelas pessoas físicas ou jurídicas que comercializem jóias, pedras e metais preciosos.

A Presidente do Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF), no uso da atribuição que lhe confere o inciso IV do art. 9º do Estatuto aprovado pelo Decreto nº 2.799, de 8 de outubro de 1998, torna público que o Plenário do Conselho, em sessão realizada em 1º de junho de 1999, com base no § 1º do art. 14 da Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, resolveu:

Seção I
Das Disposições Preliminares

Art. 1º Com o objetivo de prevenir e combater os crimes de *lavagem* ou ocultação de bens, direitos e valores, conforme estabelecido na Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, regulamentada pelo Decreto nº 2.799, de 8 de outubro de 1998, as pessoas físicas ou jurídicas que comercializem jóias, pedras e metais preciosos deverão observar as disposições constantes da presente Resolução.

Parágrafo único. Enquadram-se nas disposições desta Resolução as pessoas físicas ou jurídicas que comercializem, importem ou exportem jóias, pedras e metais preciosos, em caráter permanente ou eventual, de forma principal ou acessória, cumulativamente ou não.

Seção II
Da Identificação dos Clientes e Manutenção de Cadastros

Art. 2º As pessoas mencionadas no art. 1º deverão identificar seus clientes e manter cadastro, nos termos desta Resolução.

Art. 3º Do cadastro deverão constar as seguintes informações dos clientes.

I – se pessoa física:

a) nome;

b) endereço completo (logradouro, complemento, bairro, cidade, unidade da federação, CEP), telefone;

c) número do documento de identificação, nome do órgão expedidor e data de expedição ou dados do passaporte ou carteira civil, se estrangeiro; e

d) número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF);

II – se pessoa jurídica:

a) razão social;

---

* Publicada no *Diário Oficial da União*, Seção I, de 4.6.1999, p. 7, e republicada no mesmo jornal, em 8.7.1999, p. 6, em face de incorreções na primeira publicação.

b) número de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ);

c) endereço completo (logradouro, complemento, bairro cidade, unidade da federação, CEP), telefone;

d) atividade principal desenvolvida; e

e) nome de controladora(s), controlada(s) ou coligada(s).

Seção III
Dos Registros das Transações

Art. 4º As pessoas mencionadas no art. 1º deverão manter registro de toda transação que ultrapassar valor equivalente a R$ 5.000,00 (cinco mil reais) nas vendas a varejo e a R$ 50.000,00 (cinquenta mil reais) nas vendas do setor industrial.

Art. 5º Do registro deverão constar, no mínimo, as seguintes informações:

I – descrição pormenorizada das mercadorias;

II – valor da transação;

III – forma de pagamento (dinheiro, cheque, cartão de crédito, financiamento, etc.); e

IV – data da transação.

Parágrafo único. Deverão igualmente ser registradas as operações que, realizadas por uma mesma pessoa física ou jurídica, conglomerado ou grupo, em um mesmo mês calendário, no mesmo estabelecimento, superem em seu conjunto o limite estabelecido no artigo anterior.

Seção IV
Das Operações Suspeitas

Art. 6º As pessoas mencionadas no art. 1º dispensarão especial às operações ou propostas que, nos termos do Anexo a esta Resolução, possam constituir-se em sérios indícios dos crimes previstos na Lei nº 9.613, de 1998, ou com eles relacionarem-se.

Seção V
Das Comunicações ao COAF

Art. 7º As pessoas mencionadas no art. 1º deverão comunicar ao COAF, no prazo de vinte e quatro horas, abstendo-se de dar ciência aos clientes de tal ato, a proposta ou a realização de transações previstas no art. 6º.

Art. 8º As comunicações ao COAF, feitas de boa-fé, conforme previsto no § 2º do art. 11 da Lei nº 9.613, de 1998, não acarretarão responsabilidade civil ou administrativa.

Art. 9º As informações mencionadas no art. 7º poderão ser encaminhadas por meio de processo eletrônico.

Seção VI
Das Disposições Gerais e Finais

Art. 10. Os cadastros e registros previstos nesta Resolução deverão ser conservados pelas pessoas mencionadas no art. 1º durante o período mínimo de cinco anos, a partir da conclusão da transação.

Art. 11. As pessoas mencionadas no art. 1º deverão atender, a qualquer tempo, às requisições de informação formuladas pelo COAF, a respeito de seus clientes e transações.

Art. 12. Às pessoas jurídicas mencionadas no art. 1º, bem como aos seus administradores, que deixarem de cumprir as obrigações desta Resolução, serão aplicadas, cumulativamente ou não, pelo COAF, as sanções previstas no art. 12 da Lei nº 9.613, de 1998, na forma do disposto do Decreto nº 2.799, de 1998, e na Portaria do Ministro de Estado da Fazenda nº 330, de 18 de dezembro de 1998.

Art. 13. O COAF disponibilizará, anteriormente ao início dos efeitos desta Resolução, endereço eletrônico na Internet para recebimento de comunicações.

Art. 14. Fica a Presidência do Conselho autorizada a baixar as instruções complementares a esta Resolução, em especial no que se refere às disposições constantes da Seção V – Das Comunicações ao COAF.

Art. 15. Esta Resolução entra em vigor na data da sua publicação, produzindo efeitos a partir de 2 de agosto de 1999.

Adrienne Giannetti Nelson de Senna

Anexo

RELAÇÃO DE OPERAÇÕES SUSPEITAS

1. Utilização de valor igual ou superior a R$ 10.000,00 (dez mil reais), em espécie, nas transações objeto desta Resolução.

2. Repetidas operações em valor próximo ao limite para registro ou para comunicação ao COAF.

3. Operação em que o proponente não se disponha a cumprir as exigências cadastrais ou tente induzir os responsáveis pelo negócio a não manter em arquivo registros que possam reconstituir a operação pactuada.

4. Proposta de venda de grande quantidade de pedra e/ou metais preciosos em estado bruto, sem que a sua origem seja conhecida ou que a área de garimpo declarada não tenha tradição no produto ou esteja esgotada.

5. Pessoa física ou jurídica, sem tradição no mercado, movimentando elevada quantia na aquisição de bens objeto desta Resolução, dispensando a certificação de origem e de avaliação dos produtos transacionados.

6. Operação em que o proponente não aparente possuir condições financeiras para sua concretização, configurando a possibilidade de se tratar de *testa de ferro* ou *laranja*, como usualmente são conhecidas as pessoas que emprestam seus nomes para operações escusas.

7. Operação em que seja proposto pagamento por meio de transferência de recursos entre contas no exterior.

8. Propostas de superfaturamento ou subfaturamento em operações de comércio com os bens objeto desta Resolução.

9. Outras operações que, por sua características, no que se refere a partes envolvidas, valores, forma de realização, instrumentos utilizados ou pela falta de fundamento econômico ou legal, possam configurar hipótese de crimes previstos na Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, ou com eles relacionarem-se.

10.9. Resolução do Conselho de Controle de Atividades Financeiras sobre bingos e assemelhados

RESOLUÇÃO Nº 5, DE 2 DE JULHO DE 1999*

Dispõe sobre os procedimentos a serem observados pelas pessoas jurídicas que explorem jogos de bingo e/ou assemelhados.

A Presidente do Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF), no uso da atribuição que lhe confere o inciso IV do art. 9º do Estatuto aprovado pelo Decreto nº 2.799, de 8 de outubro de 1998, torna público que o Plenário do Conselho, em sessão realizada em 30 junho de 1999, com base nos arts. 9º, parágrafo único, inciso VI, e 14 da Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, resolveu:

Seção I
Das Disposições Preliminares

Art. 1º Com o objetivo de prevenir e combater os crimes de *lavagem* ou ocultação de bens, direitos e valores, conforme estabelecido na Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, regulamentada pelo Decreto nº 2.799, de 8 de outubro de 1998, as pessoas jurídicas que explorem jogos de bingo e/ou assemelhados deverão observar as disposições constantes da presente Resolução.

Parágrafo único. Enquadram-se nas disposições desta Resolução as pessoas jurídicas que exerçam as atividades relacionadas no *caput* deste artigo em caráter permanente ou eventual, de forma principal ou acessória, cumulativamente ou não, nas suas várias modalidades.

Seção II
Da Identificação dos Ganhadores e Manutenção de Registros

Art. 2º As pessoas mencionadas no art. 1º deverão identificar todos os ganhadores de prêmio e manter registro de qualquer entrega e/ou pagamento de prêmio com valor igual ou superior a R$ 2.000,00 (dois mil reais).

Art. 3º Do registro deverá constar o tipo de premiação, a descrição do bem, o valor, a data de entrega e/ou pagamento e, no mínimo, as seguintes informações sobre o ganhador do prêmio:

I – nome;

II – número do documento de identificação, nome do órgão expedidor e data de expedição ou dados do passaporte ou carteira civil, se estrangeiro;

III – número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF);

IV – endereços residencial e comercial completos; e

V – declaração de que o ganhador não é vinculado à entidade desportiva, à administradora do bingo ou à operadora.

---

* Publicada no *Diário Oficial da União*, seção I, de 6.7.1999, p. 2.

Seção III
Do Cadastramento das Empresas Comerciais Administradoras

Art. 4º As entidades desportivas, além de observar as exigências, previstas no art. 91 do Decreto nº 2.574, de 29 de abril de 1998, deverão ter em arquivo as seguintes informações, atualizadas, quanto à qualificação dos proprietários, controladores e representantes das administradoras de bingo e das operadoras:

I – nome, sexo, data de nascimento, filiação, naturalidade, estado civil e nome do cônjuge ou companheiro;

II – número do documento de identificação, nome do órgão expedidor e data de expedição ou dados do passaporte ou carteira civil, se estrangeiro;

III – número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF);

IV – endereços residencial e comercial completos (logradouro, complemento, bairro, cidade, unidade da federação. (CEP). telefone: e

V – atividade principal desenvolvida, atual e anterior

Seção IV
Das Operações Suspeitas

Art. 5º As pessoas jurídicas que explorem jogos de bingos e/ou assemelhados dispensarão especial atenção às premiações ou distribuições que, nos termos do Anexo a esta Resolução, possam constituir-se em sérios indícios dos crimes previstos na Lei nº 9.613, de 1998, ou com eles relacionarem-se.

Seção V
Das Comunicações ao COAF

Art. 6º As pessoas jurídicas que explorem jogos de bingos e/ou assemelhados deverão comunicar ao COAF, no prazo de vinte e quatro horas, abstendo-se de dar ciência de tal ato aos ganhadores, qualquer entrega e/ou pagamento de prêmio, bens e valores que possam configurar as hipóteses previstas no art. 5º destas Resolução.

Art. 7º As comunicações ao COAF, feitas de boa-fé, conforme previsto no § 2º do art. 11 da Lei nº 9.613, de 1998, não acarretarão responsabilidade civil ou administrativa.

Art. 8º As informações mencionadas no art. 6º poderão ser encaminhadas por meio de processo eletrônico.

Seção VI
Das Disposição Gerais e Finais

Art. 9º As pessoas jurídicas que explorem jogos de bingos e/ou assemelhados deverão:

I – manter os registros previstos nesta Resolução pelo período mínimo de cinco anos, a partir da entrega e/ou pagamento do prêmio;

II – indicar ao COAF, até 30 de julho de 1999, o nome e a qualificação do responsável pelo cumprimento das obrigações ora estabelecidas; e

III – atender, a qualquer tempo, às requisições de informação formuladas pelo COAF.

Art. 10. O COAF poderá firmar convênio com o Instituto Nacional de Desenvolvimento do Desporto – INDESP, órgão do Ministério do Esporte e Turismo, com a finalidade de promover intercâmbio de informações, no âmbito da Lei nº 9.613, de 1998.

Art. 11. O descumprimento das obrigações desta Resolução acarretará a aplicação pelo COAF das sanções previstas no art. 12 da Lei nº 9.613, de 1998, na forma do disposto no Decreto nº 2.799, de 1998, e na Portaria do Ministro de Estado da Fazenda nº 330, de 18 de dezembro de 1998.

Art. 12. O COAF disponibilizará endereço eletrônico na Internet para recebimento de comunicações.

Art. 13. Fica a Presidência do Conselho autorizada a baixar as instruções complementares a esta Resolução, em especial no que se refere às disposições constantes da Seção V – Das Comunicações ao COAF.

Art. 14. Esta Resolução entra em vigor na data da sua publicação, produzindo efeitos a partir de 2 de agosto de 1999.

Adrienne Giannetti Nelson de Senna

Anexo
RELAÇÃO DE OPERAÇÕES SUSPEITAS

1. Jogador cujo volume de recursos apostados seja desproporcional à expectativa de prêmio.

2. Premiação mensal acumulada por um mesmo ganhador, em mais de um sorteio, superior a R$ 5.000,00 (cinco mil reais).

3. Premiação trimestral acumulada por um mesmo ganhador, em mais de um sorteio, superior a R$ 10.000,00 (dez mil reais).

4. Premiação anual acumulada por um mesmo ganhador, em mais de um sorteio, superior a R$ 30.000,00 (trinta mil reais).

5. Pagamento de premiação em valor superior à receita arrecadada.

6. Situações em que o ganhador seja, ao mesmo tempo, vinculado à entidade desportiva e à administradora e/ou operadora.

7. Outras operações que, por suas caraterísticas, no que se refere a partes envolvidas, valores, forma de realização, instrumentos utilizados ou pela falta de fundamento econômico ou legal, possam configurar hipótese de crimes previstos na Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, ou com eles relacionarem-se.

10.10. Resolução do Conselho de Controle de Atividades Financeiras sobre cartões de credenciamento e cartões de crédito

RESOLUÇÃO Nº 6, DE 2 DE JULHO DE 1999*

Dispõe sobre os procedimentos a serem observados pelas administradoras de cartões de credenciamento ou de cartões de crédito.

* Publicada no *Diário Oficial da União*, seção I, de 6.7.1999, pp. 2 e 3.

A Presidente do Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF), no uso da atribuição que lhe confere o inciso IV do artigo 9º do Estatuto aprovado pelo Decreto nº 2.799, de 8 de outubro de 1998, torna público que o Plenário do Conselho, em sessão realizada em 30 de junho de 1999, com base no artigo 14 da Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, resolveu:

Seção I
Das Disposições Preliminares

Art. 1º Com o objetivo de prevenir e combater os crimes de *lavagem* ou ocultação de bens, direitos e valores, conforme estabelecido na Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, regulamentada pelo Decreto nº 2.799, de 8 de outubro de 1998, as administradoras de cartões de credenciamento ou de cartões de crédito deverão observar as disposições constantes da presente Resolução.

Parágrafo único. Enquadram-se nas disposições desta Resolução as pessoas jurídicas, com sede ou representação no território nacional, que exerçam a atividade de administração de cartões de credenciamento ou de cartões de de crédito, em caráter permanente ou eventual, de forma principal ou acessória, cumulativamente ou não, nas suas várias modalidades.

Seção II
Da Identificação dos Clientes e Manutenção de Cadastros

Art. 2º As pessoas mencionadas no art. 1º deverão identificar seus clientes e manter cadastro nos termos desta Resolução.

Art. 3º O cadastro deverá conter informações sobre os intervenientes na operação que permitam verificar sua adequada identificação, a compatibilidade entre as correspondentes movimentações de recurso, atividade econômica e capacidade financeira.

Seção III
Dos Registros das Transações

Art. 4º As pessoas mencionadas no art. 1º deverão manter registro de toda transação realizada.

Art. 5º Do registro da fatura mensal deverá constar, no mínimo, as seguintes informações:

I – valor e data de concretização da operação:

II – identificação das partes e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou no Cadastro Nacional de Pessoa Juridica (CNPJ); e

III – referência do ramo de atividade.

Seção IV
Das Operações Suspeitas

Art. 6º As pessoas mencionadas no art. 1º dispensarão especial atenção às operações ou propostas que, nos termos do Anexo a esta Resolução, possam constituir-

se em sérios indícios dos crimes previstos na Lei nº 9.613, de 1998, ou com eles relacionarem-se.

Seção V
Das Comunicações ao COAF

Art. 7º As pessoas mencionadas no art. 1º deverão comunicar ao COAF qualquer operação prevista no artigo 6º, no prazo de 24 horas após sua identificação, abstendo-se de dar ciência aos clientes de tal ato.

Art. 8º As comunicações feitas de boa-fé, ao COAF, conforme previsto no § 2º do art. 11 da Lei nº 9.613, de 1998, não acarretarão responsabilidade civil ou administrativa.

Art. 9º As informações mencionadas no art. 7º poderão ser encaminhadas por meio de processo eletrônico.

Seção VI
Das Disposições Gerais e Finais

Art. 10. As pessoas mencionadas no art. 1º deverão:

I – manter os registros previstos nesta Resolução pelo período mínimo de cinco anos, a partir da conclusão da transação;

II – indicar ao COAF, até 30 de julho de 1999, o nome e a qualificação do responsável pelo cumprimento das obrigações ora estabelecidas; e

III – atender, a qualquer tempo, às requisições de informações formuladas pelo COAF, a respeito de intervenientes e transações.

Art. 11. O descumprimento das obrigações desta Resolução acarretará a aplicação pelo COAF das sanções previstas no art. 12 da Lei nº 9.613, de 1998, na forma do disposto no Decreto nº 2.799, de 1998, e na Portaria do Ministro de Estado da Fazenda nº 330, de 18 de dezembro de 1998.

Art. 12. O COAF disponibilizara, anteriormente ao inicio dos efeitos desta Resolução, endereço eletrônico na Internet para recebimento de comunicações.

Art. 13. Fica a Presidência do Conselho autorizada a baixar as instruções complementares a esta Resolução, em especial no que se refere às disposições constantes da Seção V – Das Comunicações ao COAF.

Art. 14. Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 2 de agosto de 1999.

Adrienne Giannetti Nelson de Senna

Anexo
RELAÇÃO DE OPERAÇÕES SUSPEITAS

1. Descumprimento por funcionário de administradora de cartões de credenciamento ou de cartões de crédito das exigências cadastrais que levem à entrega efetiva de cartões de credenciamento ou de cartões de crédito.

2. Oferecimento de informação cadastral falsa ou prestação de informação cadastral de difícil ou onerosa verificação.

3. Ocorrência de saldo credor, em fatura, com habitualidade, de valor considerado expressivo.

4. Alta concentração sem causa aparente, de compras de um titular em um mesmo estabelecimento conveniado.

5. Pedidos habituais de cancelamento de transações, após pagamento da fatura, com a devolução de valor pago.

6. Desvios frequentes nos padrões e standards adotados por cada administradora de cartões de credenciamento ou de cartões de crédito, no monitoramento das compras de seus titulares.

7. Ultrapassagem com habitualidade de gastos mensais, pelo titular, dos limites monitorados pelas administradoras de cartões de credenciamento ou de cartões de crédito.

8. Aumento no volume dos negócios com cartão de crédito por parte de um estabelecimento conveniado, sem motivo aparente.

9. Solicitações frequentes de elevação de limites de gastos mensais, pelo titular, sem comprovação de aumento da capacidade financeira.

10. Outras operações que, por suas características, no que se refere as partes envolvidas, valores, forma de realização, instrumentos utilizados, ou pela falta de fundamento econômico ou legal, possam configurar hipótese de crimes previstos na Lei nº 9.613, de 1998, ou com eles relacionarem-se.

10.11. Instrução Normativa nº 1 do COAF. Comunicações ao COAF por via eletrônica – Internet

INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 1, DE 26 DE JULHO DE 1999*

Dispõe sobre a remessa de Comunicações ao COAF por meio eletrônico.

A Presidente do Conselho de Controle de Atividades Financeiras – COAF, no uso, da atribuição que lhe confere o inciso IV do art. 9º do Estatuto do Conselho, aprovado pelo Decreto nº 2.799, de 8 de outubro de 1998, torna público que, com base no § 2º do artigo 14 da lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, do artigo 11 do mencionado Estatuto, e nas disposições constantes das Resoluções expedidas pelo Plenário do Conselho, resolveu:

Art. 1º As pessoas a que se refere o art. 9º da Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, cuja situação para os efeitos da mencionada Lei e na reforma dos seus §§ 3º do art. 10º e 1º do art. 14, tenha sido objeto de regulamentação pelo Conselho de Controle de Atividades Financeiras – COAF, deverão observar as disposições constantes desta Instrução Normativa, quando da utilização de meios eletrônicos para realização de comunicações ao COAF.

---

* DOU-I, de 27.7.99, p. 3, 1ª col. *in princípio.*

Art. 2º A remessa de Comunicações ao COAF, deverá ser feita preferencialmente de forma eletrônica, observadas as disposições desta Instrução Normativa.

Art. 3º A impossibilidade de utilização de meio eletrônico para o envio de comunicações ao COAF, não justifica o seu não encaminhamento, devendo para tanto ser utilizados quaisquer outros meios de comunicação disponíveis, sempre com observância ao prazo a que se refere o inciso II do art. 11 da Lei nº 9.613, de 1998.

Parágrafo único – Para os efeitos do que estabelece o caput, o endereço do COAF é SAS – Quadra 3, Bloco O, Edf. Órgãos Regionais do Ministério da Fazenda – 7º andar – Brasília – DF – 70070-100, e o número do Fax (61) 226.0641.

Art. 4º O endereço eletrônico (site) do COAF na rede pública (internet), para o efeito de envio de comunicações, é http://www.coaf.gov.br.

Art. 5º No endereço do COAF na rede pública serão disponibilizados para a remessa de Comunicações ao Conselho:

I – Formulário, comum para todas as atividades econômicas; e

II – aplicativo, específico para cada atividade econômica.

Parágrafo único. Os aplicativos a que se refere o inciso II, ao caput serão disponibilizados na forma de arquivos para recuperação, via processo de descarga (download).

Art. 6º Nas comunicações efetuadas com a utilização de meio eletrônico, serão encaminhados pelo COAF recibo da operação efetuada, pela mesma via.

Art. 7º Quando solicitadas informações complementares a uma comunicação anteriormente remetida ao COAF, deverá ser utilizado no processo de envio da complementação, preferencialmente ao formulário mencionado no inciso I ao *caput* do art. 5º, o aplicativo mencionado no inciso II, seguinte.

Art. 8º O endereço eletrônico (e-mail) do Conselho, coaf @fazenda.gov.br. poderá ser utilizado no encaminhamento de quaisquer outras informações ou pedidos de informações ao Conselho.

Art. 9º Esta Instrução Normativa entrará em vigor na data de sua publicação.

Adrienne Giannetti Nelson de Senna

10.12. Resolução nº 7, do COAF. Bolsas de Mercadorias e Corretores

RESOLUÇÃO Nº 7, DE 15 DE SETEMBRO DE 1999*

Dispõe sobre os procedimentos a serem observados pelas bolsas de mercadorias e corretores que nelas atuam.

A Presidente do Conselho de Controle de Atividades Financeiras – COAF, no uso da atribuição que lhe confere o inciso IV do art. 9º do Estatuto aprovado pelo decreto nº 2.799, de 8 de outubro de 1998, torna público que o plenário do Conselho, em sessão realizada em 14 de setembro de 1999, com base no § 1º no art. 14 da Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, resolveu:

* DOU-I, de 16.9.99, p. 3.

Seção I
Das Disposições Preliminares

Art. 1º Com o objetivo de prevenir e combater os crimes de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores conforme estabelecido na Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, e no Decreto nº 2.799, de 8 de outubro de 1998, as bolsas de mercadorias e os corretores que nelas atuam deverão observar as disposições constantes da presente resolução.

Seção II
Da Identificação dos Clientes e Manutenção de Cadastros.

Art. 2º As pessoas mencionadas no art. 1º deverão identificar seus sócios e todos os intervenientes em suas operações e manter cadastro atualizado, nos termos desta Resolução.

Art. 3º Do cadastro deverão constar, no mínimo, as seguintes informações quanto aos sócios e intervenientes nas operações:

I – se pessoa física:

a) nome;

b) endereço completo (logradouro, complemento, bairro, cidade, unidade da federação, CEP), telefone;

c) número do documento de identificação, nome do órgão expedidor e data de expedição ou dados do passaporte ou carteira civil, se estrangeiro;

d) número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas – CPF; e

e) atividade principal desenvolvida;

II – se pessoa jurídica:

a) denominação ou razão social;

b) número de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica – CNPJ;

c) endereço completo (logradouro, complemento, bairro, cidade, unidade da federação, CEP), telefone;

d) atividade principal desenvolvida;

e) nome e qualificação dos representantes legais; e

f) nome de controladora (s), controladora (s) ou coligada (s).

Seção III
Do Registro das Transações

Art. 4º As pessoas mencionadas no art. 1º deverão manter registro de todas as transações efetivadas.

Art. 5º Do registro deverão constar, no mínimo as seguintes informações:

I – descrição pormenorizada das mercadorias;*

II – valor da transação;

III – forma de pagamento (dinheiro, cheque, cartão de crédito, financiamento, etc); e

IV – data da transação.

---

* Curiosamente, nenhuma referência é feita à obrigatoriedade de seguro para cobertura total do valor de cada transação, que pode atingir milhões...

Seção IV
Das Operações Suspeitas

Art. 6º As pessoas mencionadas no art. 1º dispensarão especial atenção às operações ou propostas que, nos termos do Anexo a esta resolução, possam constituir-se em sérios indícios dos crimes previstos nas Leis nº 9.613, ou com eles relacionarem-se.

Seção V
Das Comunicações ao COAF

Art. 7º As pessoas mencionadas no artigo 1º deverão comunicar ao COAF, no prazo de vinte e quatro horas a partir do seu conhecimento, abstendo-se de dar ciência aos clientes de tal ato, a proposta ou a realização de transações previstas no art. 6º, sempre que delas tomarem conhecimento.

Art. 8º As Comunicações ao COAF, feitas de boa fé, conforme previsto no §2º do artigo 11 da Lei nº 9.613, de 1998, não acarretarão responsabilidade civil ou administrativa.

Art. 9º As informações mencionadas no art. 7º poderão ser encaminhadas por meio de processo eletrônico, observadas as disposições constantes da Instrução Normativa COAF nº 1, de 26 de julho de 1999.

Seção VI
Das Disposições Gerais e Finais

Art. 10. Os cadastros e registros previstos nesta Resolução deverão ser conservados pelas pessoas mencionadas no art. 1º durante o período mínimo de 5 anos, a partir da conclusão da transação.

Art. 11. As pessoas mencionadas no art. 1º deverão atender, a qualquer tempo, às requisições de informação formulada pelo COAF, a respeito das transações e dos intervenientes.

Art. 12. As pessoas mencionadas no art. 1º deverão indicar, anteriormente ao início da produção dos efeitos desta Resolução, o nome e a qualificação do responsável pela implementação e acompanhamento do cumprimento do disposto nesta Resolução.

Art. 13. Às pessoas jurídicas mencionadas no art. 1º, bem como aos seus administradores, que deixarem de cumprir as obrigações desta Resolução, serão aplicadas, cumulativamente ou não, pelo COAF, as sanções previstas no art. 12 da Lei nº 9.613, de 1998, na forma do disposto no Decreto nº 2.799 de 1998, e na portaria do Ministro do Estatuto da Fazenda nº 330, de 18 de Dezembro de 1998.

Art. 14. As disposições desta Resolução referem-se exclusivamente à venda de mercadorias em ambiente de bolsa, sem prejuízo da competência do Banco Central do Brasil e da Comissão de Valores Mobiliários na regulamentação e fiscalização das transações com ativos financeiros referenciados em preços de mercadorias ou valores imobiliários.

Art. 15. Fica a Presidência do Conselho autorizada a baixar instruções complementares a esta Resolução.

Art. 16. Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 18 de outubro de 1999.

Adrienne Giannetti Nelson de Senna

Anexo
RELAÇÃO DE OPERAÇÕES SUSPEITAS*

1. Utilização de valor igual ou superior a R$ 10.000,00 (dez mil reais), em espécie, nas transações objeto desta Resolução.

2. Operação em que o proponente não se disponha a cumprir as exigências cadastrais ou tente induzir os responsáveis pelo cadastramento a não manter em arquivo registros que possam reconstituir a operação compactuada.

3. Proposta de compra ou venda de grande quantidade de mercadorias, sem que seja conhecida a origem dos recursos ou das mercadorias.

4. Pessoa Física ou Jurídica, sem tradição no mercado, movimentando grande volume de recursos, sem justificativa aparente.

5. Operação em que o proponente não aparente possuir condições financeiras para sua concretização, configurando a possibilidade de se tratar de "testa de ferro" ou "laranja", como usualmente são conhecidas as pessoas que emprestam seus nomes para operações escusas.

6. Outras operações que, por suas características, no que se refere a partes envolvidas, valores formas de realização, instrumentos utilizados ou pela falta de fundamento econômico ou legal, possam configurar hipótese de crimes previstos na Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, ou com eles relacionaram-se.

10.13. Resolução nº 8, do COAF. Objetos de arte e antigüidades

RESOLUÇÃO Nº 8, DE 15 DE SETEMBRO DE 1999**

Dispõe sobre os procedimentos a serem observados pelas pessoas físicas ou jurídicas que comercializem objetos de arte e antigüidades.

A Presidente do Conselho de Controle de Atividades Financeiras – COAF, no uso da atribuição que lhe confere o inciso IV do art. 9º do Estatuto aprovado pelo decreto nº 2.799, de 8 de outubro de 1998, torna público que o Plenário do Conselho, em sessão realizada em 14 de setembro de 1999, com base no § 1º no art. 14 da Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, resolveu:

Seção I
Das Disposições Preliminares

Art. 1º Com o objetivo de prevenir e combater os crimes de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores, conforme estabelecido na Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, e

* Não estão relacionadas como suspeitas, as transações envolvendo pessoas domiciliadas no exterior, nem o pagamento por meio de remessas do exterior para o Brasil...

** DOU – I, de 16.9.99, p. 3.

no Decreto nº 2.799, de 8 de outubro de 1998, as pessoas físicas ou jurídicas que comercializem objetos de arte e antigüidades deverão observar as disposições constantes da presente resolução.

Parágrafo único – Enquadram-se nas disposições desta Resolução as pessoas físicas ou jurídicas que comercializem, importem ou exportem, intermediem a compra ou a venda de objetos de arte e antigüidade, em caráter permanente ou eventual, de forma principal ou acessória, cumulativamente ou não.

Seção II
Da Identificação dos Clientes e Manutenção de Cadastros

Art. 2º As pessoas mencionadas no artigo 1º deverão identificar seus clientes e manter cadastro, nos termos desta resolução.

Art. 3º Do cadastro deverão constar, no mínimo, as seguintes informações dos clientes:

I – se pessoa física:

a) nome;

b) endereço completo (logradouro, complemento, bairro, cidade, unidade da federação, CEP), telefone;

c) número do documento de identificação, nome do órgão expedidor e data de expedição ou dados do passaporte ou carteira civil, se estrangeiro; e

d) número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas – CPF;

II – se pessoa jurídica:

a) denominação ou razão social:

b) número de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica – CNPJ:

c) endereço completo (logradouro, complemento, bairro, cidade, unidade da federação, CEP, telefone;

d) atividade principal desenvolvida; e

e) nome de controladora (s), controlada (s) ou coligada (s).

Seção III
Do Registro das Transações

Art. 4º As pessoas mencionadas no art. 1º deverão manter registro de toda transação que ultrapassar valor equivalente a R$ 5.000,00 (cinco mil reais).

Art. 5º Do registro deverão constar, no mínimo, as seguintes informações:

I – descrição pormenorizada de cada peça;

II – valor de transação;

III – forma de pagamento (dinheiro, cheque, cartão de crédito, financiamento, etc); e

IV – data da transação.

Parágrafo único Deverão igualmente ser registradas as operações que, realizadas por uma mesma pessoa física ou jurídica, conglomerado ou grupo, em um mesmo mês calendário, no mesmo estabelecimento, superem em seu conjunto o limite estabelecido no artigo anterior.

Seção IV
Das Operações Suspeitas

Art. 6º As pessoas mencionadas no art. 1º dispensarão especial atenção às operações ou propostas que, nos termos do Anexo a esta Resolução, possam constituir-se em sérios indícios dos crimes previstos na Lei nº 9.613, ou com eles relacionarem-se.

Seção V
Das Comunicações ao COAF

Art. 7º As pessoas mencionadas no art. 1º deverão comunicar ao COAF, no prazo de vinte e quatro horas, abstendo-se de dar ciência aos clientes de tal ato, a proposta ou a realização de transações previstas no art. 6º.

Art. 8º As comunicações ao COAF, feitas de boa fé, conforme previsto no § 2º do art. 11 da Lei nº 9.613, de 1998, não acarretarão responsabilidade civil ou administrativa.

Art. 9º As informações mencionadas no art. 7º poderão ser encaminhadas por meio de processo eletrônico, observadas as disposições constantes da Instrução Normativa COAF nº 1, de 26 de julho de 1999.

Seção VI
Das Disposições Gerais e Finais

Art. 10. Os cadastros e registros previstos nesta Resolução deverão ser conservados pelas pessoas mencionadas no art. 1º durante o período mínimo de cinco anos, a partir da conclusão da transação.

Art. 11. As pessoas mencionadas no art. 1º deverão atender, a qualquer tempo, às requisições de informação formuladas pelo COAF, a respeito de seus clientes e transações.

Art. 12. Às pessoas jurídicas mencionadas no art. 1º, bem como aos seus administradores, que deixarem de cumprir as obrigações desta Resolução, serão aplicadas, cumulativamente ou não, pelo COAF, as sanções previstas no art. 12 da Lei nº 9.613, de 1998, na forma do disposto no decreto nº 2.799, de 1998, e na portaria do ministro de Estado da Fazenda nº 330, de 18 de dezembro de 1998.

Art. 13. Fica a Presidência do Conselho autorizada a baixar instruções complementares a esta Resolução.

Art. 14. Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 18 de outubro de 1999.

Adrienne Giannetti Nelson de Senna

Anexo
RELAÇÃO DE OPERAÇÕES SUSPEITAS

1. Utilização de valor igual ou superior a R$ 10.000,00 (dez mil reais), em espécie, nas transações objeto desta Resolução.

2. Repetidas operações em valor próximo ao limite estabelecido para registro ou para comunicação ao COAF.

3. Operação em que o proponente não se disponha a cumprir as exigências cadastrais ou tente induzir os responsáveis pelo cadastramento a não manter em arquivo registros que possam reconstituir a operação pactuada.

4. Pessoas sem tradição no mercado movimentando elevadas quantias na compra e venda de bens objeto desta Resolução.

5. Operação em que o proponente não aparente possuir condições financeiras para sua concretização, configurando a possibilidade de se tratar de "testa de ferro" ou "laranja", como usualmente são conhecidas as pessoas que emprestam seus nomes para operações escusas.

6. Operação em que seja proposto pagamento por meio de transferência de recursos entre contas no exterior.

7. Proposta de superfaturamento ou subfaturamento em transações com os bens objetos desta Resolução.

8. Outras operações que, por suas características, no que se refere a partes envolvidas, valores, forma de realização, instrumentos utilizados ou pela falta de fundamento econômico ou legal, possam configurar hipótese de crimes previstos na Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, ou com eles relacionarem-se.

10.14. Parecer nº 31, da C.V.M. Bolsas – Mercado Mobiliário

PARECER DE ORIENTAÇÃO Nº 31, DE 24 DE SETEMBRO DE 1999*

Inteligência do art. 3º da Instrução CVM nº 301, de 16 de abril de 1999 ("Lavagem de Dinheiro"), no que se refere à manutenção e à atualização dos dados cadastrais de clientes.

1. O presente parecer diz respeito à Instrução CVM nº 301, de 16 de abril de 1999, doravante denominada simplesmente Instrução, que consubstância a disciplina, no âmbito da CVM, da Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, a qual dispõe sobre os crimes de "Lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores. Versa o parecer, mais especificamente, sobre o art. 3º da Instrução.

2. Sujeitam-se às obrigações previstas na Instrução (art. 2º):

– as pessoas jurídicas que tenham, em caráter permanente ou eventual, como atividade principal ou acessória, cumulativamente ou não, a custódia, emissão, distribuição, liquidação, negociação, intermediação ou administração de títulos ou valores mobiliários;

– as bolsas de valores;

– as entidades de mercado de balcão organizado;

– as bolsas de mercadorias ou futuros;

* DOU-I, 30.09.99, p. 13, 2ª coluna.

– as demais pessoas referidas no art. 9º da Lei nº 9.613/98 que se encontrem sob a disciplina e a fiscalização exercidas pela CVM; e

– os administradores de todas as pessoas jurídicas acima.

3. O art. 3º da Instrução prevê a identificação e a manutenção de cadastro de clientes, que deve conter, no mínimo, os dados ali fixados. Por força da própria Lei nº 9.613/98 (art. 10, inc. I), os cadastros devem ser mantidos permanentemente atualizados. Para que isso seja alcançado, o § 2º daquele art. 3º estabelece, adicionalmente, que os clientes devem comunicar, de imediato, quaisquer alterações nos seus dados cadastrais. Aos mantenedores de cadastro compete verificar, a cada prestação de serviço, ou periodicamente, se os dados estão atualizados, adotando as providências cabíveis nas situações que evidenciem desatualização, bem como solicitando ao cliente que o faça.

4. A diligência mínima exigível dos obrigados à manutenção de cadastro também consiste na divulgação, junto a seus clientes, do teor da Instrução, alertando-os de que o fornecimento de qualquer informação inverídica ou incompleta acerca da situação financeira e patrimonial, ou o não fornecimento de dados a respeito, podem ensejar presunção de inexistência de fundamento econômico, em face da incompatibilidade entre operação realizada, e a situação financeira e patrimonial declarada, com as conseqüêntes comunicações à CVM (art. 7º da Instrução).

5. A efetiva submissão à Instrução, no que se refere a dados cadastrais, pressupõe que as pessoas sujeitas aos seus comandos possuam clientes que operem no mercado de valores mobiliários – MVM. Assim, uma sociedade corretora de câmbio, títulos e valores mobiliários, que não tenha esse tipo de cliente, porque ela não atua, de fato, no MVM, apesar de devidamente autorizada, não se enquadra nas regras específicas da Instrução.

6. Quanto à exigência de indicação da denominação ou razão social de controladoras, controladas ou coligadas, no que tange ao cadastro de clientes pessoas jurídicas (art. 3º, § 1º, inc. II, al. "g"), o mantenedor de cadastro pode restringir-se à obtenção da denominação ou razão social daquelas pessoas ligadas que também sejam seus clientes.

7. Com efeito, a exigência apontada no item anterior decorre do disposto no art. 4º, parágrafo único, da Instrução, que contempla a obrigatoriedade de registro de negociações de títulos ou valores mobiliários realizadas com uma mesma pessoa, conglomerado ou grupo, em um mesmo mês-calendário, pelo cliente pessoa jurídica ou as entidades a ele ligadas, cujos valores, no conjunto, sejam superiores a R$ 10.000,00 (dez mil reais).

8. Finalmente, cumpre registrar que o fato de determinadas pessoas não estarem obrigadas à manutenção de cadastro não as exime de observar e cumprir as demais obrigações da Instrução que não estejam relacionadas com dados cadastrais.

9. Logo, as pessoas sujeitas às obrigações previstas na norma regulamentar em exame devem, sob o princípio da razoabilidade e agindo com bom senso, cumprir as regras, traçadas pela Instrução, que lhes sejam aplicáveis.

ALEXANDRE PINHEIRO DOS SANTOS – Advogado
SUELI DA SILVA – Procuradora-Chefe
Aprovado pelo Colegiado em 24/09/99.
FRANCISCO DA COSTA E SILVA – Presidente

Notas do autor:

1ª) O DJU-I de 10.02.2000, pp. 6 e 7, registra petição do BACEN, perante o STF, contra cautela deferida pelo TRF da 5ª Região, em face do Banco Central ter descredenciado corretora de câmbio, para operar no Mercado de Câmbio de Taxas Flutuantes (MCTF), ato esse que se embasou na Lei nº 9.613/93, tendo o Pretório Maximo deferido a suspensão da execução da medida liminar no Agravo de Instrumento nº 27.009-CE.

É caso específico onde o Bacen invocando seu poder de polícia, e ad cautelam, tendo em vista especificamente operações cambiais e a lavagem de dinheiro, descredenciou a Corretora.

2ª) O jornalista Mauro Chaves, também advogado, em brilhante crítica alerta sobre a facilidade (e a promiscuidade?) da lavagem de dinheiro na Foz do Iguaçu, PR, sem que se tomem medidas concretas, reais e efetivas (jornal "O Estado de São Paulo", de 12.02.2000, pag. A-2), já que reuniões ou as tais auditorias internacionais apregoadas (mesmo jornal, ed. 16.02.2000, p. A-9), não significam qualquer espécie de combate efetivo contra a lavagem de dinheiro sujo, mormente enquanto o sigilo bancário tiver proteção para todo e qualquer tipo de valores, numerários, contra a própria exegese constitucional dos arts. 5º, incisos V, X, XII, XXIII e 170-III da Carta de 1.988.

Com o sigilo bancário como ele está hoje, jamais haverá combate à lavagem de dinheiro sujo, o que os medalhões e figurões do Crime Organizado (que não são os mulatinhos do morro, das favelas...), mormente os que traficam armas pesadas estrangeiras e respectivas munições e tóxicos, agradecem penhoradamente...

APÊNDICE II

TEMAS RELEVANTES, ATUAIS, COM REFLEXOS NO DIREITO PENAL MATERIAL, RELATIVOS AOS CRIMES FAZENDÁRIOS

1. ARBITRAMENTOS DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. Excesso de exação. Motivos fáticos inexistentes, inidôneos ou falsos. Desvio de poder. Fiscal não-contador. Abuso de poder, pela incompetência do agente

O § 3º do art. 33 da Lei nº 8.212/91 criou uma previsão legal para os fiscais de contribuições previdenciárias* arbitrarem valores de contribuições devidas ao INSS, em hipóteses estritamente e restritivamente elencadas no dispositivo supra.

O arbitramento, como um ato administrativo-fiscal, deve ser sempre regrado e vinculado às hipóteses taxativas da legalidade, da moralidade e da impessoabilidade do ato, devendo ter motivação idônea, existente e concreta, sob o ponto de vista fático, sob pena de nulidade insanável (Hely Lopes Meirelles, ob. cit., pp. 174/175; Weida Zancaner, ob. cit., p. 56; Súmulas 346 e 473 do STF). A regra cogente do art. 148 do CTN não pode ser afastada nem desprezada, como veremos adiante.

Esse arbitramento não pode ser o fruto de capricho de opinião, de vindita pessoal, de perseguição político-econômica do fiscal ou do mando de terceiros, concorrentes da empresa, do empresário, ou inimigos políticos, nem se escudar em números aleatórios, imaginários.

Há, portanto, que guardar conformidade formal, ideológica e material, com a exegese teleológica do dispositivo legal autorizativo, e com a situação material e fática existente na empresa fiscalizada, na mensagem do art. 33, § 3º, da Lei nº 8.212/91, que deve se interpretado à luz dos dispositivos constitucionais citados e do art. 5º da Lei de Introdução ao Código Civil.

Como não é regra geral, nem norma de conduta, mas, uma exceção, só pode ser empregado como medida absolutamente *in extremis*, isto é, quando forem infrutíferos todos os demais meios normais de fiscalização da veracidade dos documentos contábeis e dos recolhimentos das contribuições devidas, via da revisão contábil da escrita, auditoria contábil ou exame de escrita.

Para que tenha eficácia e validade, o procedimento excepcional do arbitramento fiscal, o agente fiscal do INSS, identificando-se primeiro, na empresa, intima-la-á, por escrito, concedendo-lhe um prazo mínimo e que seja razoável para o pleno atendimento dos documentos exigidos (dez dias, quando os elementos solicitados estiverem na própria empresa, e o período a ser fiscalizado não for superior a dois anos, em empresas de porte pequeno e quase médias; vinte dias, quando os documentos estiverem fora da sede da empresa, ou em outra cidade, em arquivo morto; trinta dias, em empresas de porte médio e grande etc.). A exigüidade do prazo, caracteriza desvio de poder.

Na intimação escrita devem ser individualizados os livros e documentos solicitados, com a indicação do período que está abrangido:

a) livros diários, registro de empregados (fichas etc.);

b) folhas de pagamento e recibos de salários, de quitações e homologações de rescisões contratuais; RAIS;

---

* Hoje: Auditores Fiscais da Previdência Social (M.P. nº 1.915/99, substituída pela M.P. nº 1.971-14 (DOU-I de 30.7.2000, pp. 3/6).

c) documentos contábeis relacionados aos empregados e dirigentes, autônomos, avulsos, tais como: outros recibos de serviços prestados por pessoas físicas; GFIP;

d) recibos de pagamentos de benefícios sociais: salário família; auxílio-maternidade; parte da empresa em acidentes no trabalho; comunicações obrigatórias ao INSS, GPS, etc.

O arbitramento terá lugar se, excedido o prazo razoável e mínimo marcado na intimação feita à empresa, via dos seus representantes legais (art. 20 do CC), o fiscal comparecer à empresa a esta sem qualquer justa causa relevante elisiva e provada:

a) recusar-se a fornecer os elementos solicitados;

b) fornecê-los no prazo, mas de maneira totalmente incompleta, deficiente, de que são exemplos: os livros diários não existem; ou se existem, estão parcialmente em branco, com atraso quanto ao período a ser fiscalizado; os lançamentos que interessam à previdência social, não têm os documentos que deram origem aos mesmos; a contabilidade é confusa obscura e totalmente imprestável: é feita por partidas mensais, sem livros diários legalizados; não existem folhas de pagamento, ou recibos de quitação de salários, de homologações trabalhistas; o registro de empregados está em branco, ou contém apenas alguns empregados, quando a empresa emprega dezenas de pessoas físicas, constatadas no local;

c) quando, pelo exame da contabilidade confusa, incompleta, lacunosa, obscura, não for possível uma auditoria contábil eficiente;

d) quando parte dos documentos existirem, mas a empresa sonegá-los, encobrindo fraudes à previdência ou à seguridade social (art. 95 e suas alíneas da Lei nº 8.212/91).

De todos esses fatos relevantes, o fiscal deve lavrar um termo circunstanciado, em presença do contador ou responsável técnico pela contabilidade da empresa, e de testemunhas, colhendo as assinaturas; ou na recusa, fazendo constar tal circunstância, na própria empresa, caso em que o termo será enviado (por cópia autêntica), sob AR e Sedex para a empresa, no prazo mínimo possível. Sem essas cautelas legais o arbitramento será nulo.

O arbitramento, se efetivado, não pode ser desproporcional (exigência de valores a título de contribuições devidas), em comparação com os elementos fáticos reais e concretos (o que tem como conseqüência direta e inafastável a motivação fiscal baseada em motivos inidôneos, inexistentes ou mesmo falsos: STF, RTJ 79/478-490): a efetiva mão-de-obra de pessoa física utilizada efetivamente pela empresa fiscalizada, devendo ser considerados nessa avaliação o ramo de atividade desenvolvida, o mínimo de empregados necessários ao funcionamento normal da empresa, o número de empregados em empresas com a mesma atividade, ou atividade assemelhada, de igual porte, sem automação. A comparação há de ter por base os elementos fáticos homogêneos, a sazonalidade da contratação, conforme o ramo de atividade etc.

O arbitramento excessivo, abusivo, totalmente desproporcional à realidade fático-econômica da empresa fiscalizada, conduz de maneira inarredável ao excesso de exação (art. 20 da Lei nº 8.137.90), em concurso formal com o delito de desvio de poder, isto é, o emprego deste, contra a mensagem teleológica ou o espírito da lei (alínea *h* do art. 4º da Lei 4.898/65).

Finalmente, as tarefas e trabalhos aqui referidos, e exemplificados no § 1º do art. 33 da Lei nº 8.212/91, são privativos e específicos de contador habilitado. A inabilitação do

fiscal de previdência social, gera para este, simultaneamente, em concurso formal, a pena relativa ao crime tipificado na parte final da alínea *h* do art. 4º da Lei nº 4.898/65 e no art. 47 da LCP (exercício ilegal de profissão). Ver "Fiscal não-contador".

1.1. Regulamento geral da previdência

A exegese acima estudada se aplica também às normas constantes do Decreto federal nº 3.048, de 6.5.1999, publicado no *Diário Oficial da União*, seção I, de 12.5.1999, arts. 232, 233, parágrafo único e 234. As atividades a que se referem os arts. 231 e 235 deste regulamento são privativas de contador, consoante jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, que se encontra no item "Fiscal não-contador".

1.2. Exame de livros comerciais e da contabilidade

Os trabalhos técnicos-contábeis a que se referem os §§ 1º e 6º do art. 33 da Lei Federal nº 8.212/91, consolidada no *Diário Oficial da União*, seção I, de 14.8.1998, são tarefas privativas de contador.

Esses exames são denominados tecnicamente de revisão contábil de escrita, de contas, em confronto com os documentos que corroboram os lançamentos nos livros diários, e constituem, pois, auditoria contábil. A falta de competência do agente incide no delito da parte final da alínea *h* do art. 4º da Lei federal nº 4.898/65.

1.3. A lei ordinária e a lei complementar. Hierarquia das normas jurídicas

Na chamada hierarquia das normas jurídicas (art. 59 da CF), a Lei Complementar Nacional (art. 59, II, da CF), prevalece sempre sobre as normas comuns da lei ordinária, mesmo quando esta se reveste de caráter especial, como sói acontecer com as Leis federais nºs 4.729/65, 8.137/90 e 8.212/91, exemplificadamente.

Em nenhuma hipótese – pena de ruir o instituto acima mencionado, e em seu lugar instaurar-se o caos jurídico – *pode a disposição da lei ordinária prevalecer sobre as disposições da lei complementar nacional*, posto que se tal ocorrer na prática a disposição daquela se revestirá de ilegalidade (não inconstitucionalidade) flagrante, não estando nesta hipótese obrigado o Poder Judiciário à obediência à disposição, quando em flagrante antinomia com a norma hierarquicamente superior (como sucederia entre norma, princípio ou instituto expresso na Constituição, que tivesse a desafiá-lo disposição de lei complementar nacional).

Ora, feitas estas explanações elementares, resta indagar sob o ponto vista do arbitramento previdenciário a que se refere o § 3º do art. 33 da Lei Federal nº 8.212/91, se esta norma menor pode ser aplicada unilateralmente pelos fiscais de contribuições previdenciárias, e isoladamente, como norma autônoma, independente da expressa previsão cogente e de ordem pública, constante do art. 148 do Código Tributário Nacional, que é, sabidamente, lei nacional por regulamentar normas gerais de direito tributário (CF, art. 24, § 1º), até que seja editada em seu lugar outra lei complementar nacional, com a mesma função, a que se refere o art. 146 e seus incisos e alíneas, todos da Constituição Federal.

A recepção do Código Tributário Nacional pela Carta Política de 1988 é absolutamente inquestionável. A jurisprudência atesta tal premissa. Nem poderia ser diferente, enquanto não sobrevenha a lei complementar a que se refere o art. 146 da *Lex Legum*.

Assim, a conclusão que resta, e de forma inafastável pelo fisco do INSS ou da Receita Federal, é a de que o arbitramento ora em estudo, deverá ser feito sempre, de maneira indissociável, conciliando-se as regras já estudadas do § 3º do art. 33 da Lei nº 8.212/91 com as normas cogentes e de ordem pública do art. 148 do Código Tributário Nacional. Vale dizer, o arbitramento não poderá ser feito unilateralmente só pelo fisco do INSS ou da Receita Federal, sem a efetiva e concreta participação do contribuinte, via do seu contador.

Haverá, no caso, a avaliação contraditória já estudada, para que os procedimentos estejam corretos e adequados, na busca de valores de verbas salariais, sobre as quais incidirão as contribuições previdênciárias para o INSS, justos e devidos pela empresa.

Ora, pode acontecer, porém, que a empresa manifeste recusa total em apresentar qualquer elemento material para a fiscalização, seus livros contábeis, fiscais, seus documentos de caixa, folhas de pagamento, recibos de quitação salarial, acordos homologados na Delegacia Regional do Trabalho ou no sindicato de rescisão contratual, folha de pagamento de *pro-labore* aos sócios-gerentes ou de honorários aos diretores, lançamentos de créditos de verbas trabalhistas etc.

Como a recusa formal exige a intimação ou notificação fiscal escrita ao contribuinte, ela só se caracteriza e só se consuma, após o decurso do prazo, sem que o contribuinte coloque à disposição da fiscalização todos os elementos materiais pedidos por escrito, não existindo uma justa causa elisiva que impeça ou iniba o cumprimento da intimação.

Assim, se o contribuinte persiste na recusa formal em não apresentar nada, obviamente que não se pode exigir que o fisco fique de mãos amarradas.

Essa, em nosso entender, é a hipótese em que a norma do art. 148 do Código Tributário Nacional não tem como prevalecer: o arbitramento será feito como já estudado aqui, com elementos materiais adequados e pertinentes, colhidos em empresas com atividade econômica idêntica, mão-de-obra empregada assemelhada e demais parâmetros que mais se aproximem do lógico e do racional e da contribuição devida.

Na recusa formal e peremptória, sem a presença de qualquer justa causa que a justifique, seria até um contra senso pretender aplicar a norma do art. 148 do Código Tributário Nacional ao contribuinte *renitente ou renegado*, o que equivaleria a usar um peso de duas medidas: o contribuinte que, notificado ou intimado apresentou os elementos materiais pedidos, fazendo jus, assim, à norma do artigo citado e aquele que nada apresentou, também teria o mesmo tratamento!... Tal tratamento seria, sem dúvida, o ápice da injustiça fiscal.

2. ATRASO NO RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS E DE CONTRIBUIÇÕES. Infração à lei (art. 135, *caput*, do CTN).

Embora este tema já tenha sido estudado, especificamente quanto ao crime de *apropriação indébita*, cabe aqui, com relação aos tributos e contribuições não-de-fonte, um enfoque necessário.

Não constitui infração à lei como ônus a ser suportado pela firma individual ou pela pessoa jurídica o simples atraso no recolhimento de tributos e contribuições em geral, sempre que motivado por:

a) o descompasso entre o prazo de faturamento e o prazo de recolhimento do imposto incidente sobre a mesma venda (IPI, ICMS), já estudado em "Atenuantes nos crimes fiscais e ou previdenciários";

b) as dificuldades financeiras, comprováveis, por pagamentos sempre atrasados de fornecedores, bancos, contas, salários; por apontamentos ou protestos de títulos legítimos, por pedidos de falência, por execuções cíveis ou fiscais, por pedido de concordata, por graves crises econômicas no ramo de atividade da empresa; por elevação drástica dos insumos, dos aluguéis, das leis sociais, impostos;

c) por graves dificuldades econômicas no ramo de atividades da empresa, provocadas pela política econômica do Governo Federal: por planos econômicos fracassados, com as conseqüências inevitáveis e independentes da vontade dos dirigentes da empresa privada, pela política desastrosa de importações a esmo e sem controle, gerando uma concorrência desleal com a indústria e o comércio nacional;

d) enchentes e inundações calamitosas, inevitáveis e repentinas, que não tinham acontecido com tal intensidade no passado recente e que destruíram estoques de produtos, mercadorias, matérias-primas, materiais secundários, danificaram máquinas e equipamentos seriamente, paralisando a produção, as vendas;

e) outros fatos tipificados como de força maior ou casos fortuitos, atingindo diretamente a capacidade de produção, de faturamento, de pagamento da empresa. Incêndios sem a participação direta ou indireta dos dirigentes da empresa.

Todos os fatos exemplificados devem, porém, ser provados documental ou pericialmente pela empresa, contemporaneamente à sua ocorrência (*v.g.*, jornais da época, do local; filmes com datas no negativo; produção antecipada de provas ou exame pericial realizado judicialmente logo em seguida aos fatos).

Fatos estranhos e alheios à vontade da empresa ou de seus dirigentes, necessários, incontroláveis e inevitáveis, não caracterizam atos de culpa ou de dolo dos dirigentes da empresa – salvo prova cabal da participação efetiva em atos de gerência temerária, abuso no exercício do poder, especulação em negócios arriscados ou em jogos de bolsa, gerando as dificuldades financeiras aludidas na letra *b* retro.

O atraso motivado pelas causas exemplificadas caracteriza inadimplência civil provada por justa causa elisiva, que não interfere contra a empresa ou seus dirigentes no âmbito criminal, nem podem em sã consciência ser considerados como *infração à lei*, já que esta expressão está reservada aos atos dolosos e aos ilícitos penais; sejam em relação à sonegação fiscal, sejam em relação à apropriação indébita, sejam mesmo em relação aos crimes conexos a estes (falsificação ideológica, falsificação material, uso de documento falso etc.).

É importante que se destaque: se a responsabilidade tributária do sócio-gerente, do diretor ou dirigente da empresa, por dívida normal desta, exige prova cabal de que o administrador nessa condição praticou ato doloso, a teor da expressa previsão do *caput* do art. 135 do CTN, obviamente que o simples atraso no recolhimento de impostos e contribuições não-de-fonte não pode caracterizar delito ou crime tributário, por se tratar de simples mora civil.

Porém, para a responsabilidade penal subjetiva, necessário se faz que se comprove o dolo específico do agente ou sujeito ativo, isto é, do sócio-gerente ou do diretor, sejam eles de fato, ou de direito, isto é, a responsabilidade penal subjetiva e individual poderá ser atribuída a qualquer pessoa física que, mesmo sem mandato formal, contratual, estatutário, dirigiu, comandou, emitiu ordens escritas, verbais, telefônicas, para a prática ou omissão de atos delituosos, tipificados expressamente em lei penal anterior à sua ocorrência. Esta, nos parece a *mens legis* que se subsume do art. 11 da Lei federal nº 8.137/90. Tanto a participação para o delito, quanto o nexo de causalidade entre o agente e o fato delituoso, exigem provas irrefutáveis a cargo do Ministério Público, antes que este impute àquele qualquer delito previdenciário ou tributário.

O atraso é, repita-se, mora civil, não se podendo atribuir-lhe outra natureza jurídica e, por isso, sua existência provada materialmente com a presença do elemento subjetivo culpa, se para esta não existir uma causa elisiva comprovada documentalmente, reclama uma sanção também de natureza civil-fiscal e não penal, por não se tratar de delito tipificado em lei. Ainda não existe o *tipo penal* do atraso.

Causas de atraso no recolhimento de tributos ou de contribuições são muitas, como vimos no início deste tema.

Assim, não se pode *confundir* o mero atraso no recolhimento de tributos ou de contribuições sociais, mormente as previdenciárias para o INSS, mesmo que descontadas, retidas ou cobradas na fonte, em existindo uma justa causa elisiva, isto é, que justifique o atraso, com a recusa consciente, com a obstinação em não recolher o tributo ou a contribuição devidos, já que o delito – no caso de apropriação indébita fiscal ou previdenciária – só se consuma com a vontade própria e consciente, de não recolher, de transformar em seu o valor de que tem a posse precária como fonte, com o *animus* de incorporar ao patrimônio da empresa ou de seus dirigentes ou controladores do capital os valores descontados, cobrados, arrecadados, retidos na fonte; ou com a vontade firme de incorporar ao giro dos negócios, como capital de trabalho, o numerário de que tem a posse provisória, sendo relevante aduzir que a recusa e, conseqüentemente o dolo específico ou o *animus habendi rem sibi*, só se caracterizam inexistindo uma justa causa elisiva, após o exaurimento do prazo marcado na notificação judicial, como estudamos exaustivamente no capítulo I.

Como mora civil, o atraso deve ser punido com multa moratória, na forma da legislação em vigor de cada ente político, com poder de imposição fiscal.

2.1. *Error in procedendo* do Ministério Público

Conseqüentemente, constitui *error in procedendo* denunciar pessoa física dirigente, caracterizando o atraso no recolhimento de impostos ou de contribuições sociais *não-de-fonte* como delito de apropriação indébita, o que representa erro grosseiro e inescusável erro de direito, porque aí se confundem a mora civil, que é culpa, com o dolo específico, representado pelo *animus habendi rem sibi.* Em suma, o Ministério Público confundirá culpa com dolo... e *criará* o tipo penal (ainda inexistente) do atraso.

No caso de denúncia aberrante desse tipo, que abusivamente tenha sido recebida, também por *error in judicando*, caberá o *habeas corpus* para trancar a ação penal, se o

denunciado tiver provas documentais pré-constituídas, idôneas e contemporâneas, que comprovem de plano uma justa causa elisiva relevante e que, no caso, existe apenas mora civil e não o dolo específico necessário ao delito de apropriação indébita fiscal ou previdenciária.

Para evitar tal aberração é que o inquérito policial prévio e anterior à qualquer denúncia do Ministério Público por crimes fazendários torna-se indispensável e insubstituível por outras *provas*, mormente se estas se referem a auto de infração ou notificações fiscais de lançamentos, tendo como autores fiscais não-contadores.

Ver também, na Revista do Superior Tribunal de Justiça 99/398-399, exegese teleológica de ementa que se aplica ao presente tema, analogicamente, *in bonam partem*, em homenagem à mensagem transcendental do art. 5º da Lei de Introdução ao Código Civil.

3. BEM JURIDICAMENTE TUTELADO OU PROTEGIDO. Interesse público e coletivo relevante (1º bem). Lesão Moral. Receita subtraída ao erário (2º bem). Dano material provado. Conduta antijurídica do agente (lesionando o bem protegido). Fundamento relevante. Lei nº 8.397/92 e Instrução Normativa nº 5/96

Nos crimes de apropriação indébita e de sonegação fiscal o primeiro bem juridicamente tutelado ou protegido é o interesse público ou da coletividade nacional, que é atingida, ferindo a igualdade e a isonomia constitucional: enquanto alguns cumprem suas obrigações principais, outros, sem qualquer motivo relevante, não cumprem o seu dever perante a lei e violam a norma penal proibitiva.

No caso de contrabando, a proteção à indústria nacional é o bem juridicamente tutelado ou protegido, sob pena de ocorrer grave desequilíbrio quando as importações são aleatórias, desenfreadas, conduzindo a indústria nacional à bancarrota, desestimulando os capitais produtivos que aqui se encontram há muitos anos, enquanto o importador, muitas vezes, frauda sistematicamente o erário público, quando é sonegador de grandes proporções, não conseguindo impedi-lo a incapacidade, a ineficiência ou a omissão dos agentes da Fazenda.

Em segundo plano vem o erário público, que teve parte ou o total de sua receita subtraída, isto é, o agente ou sujeito ativo, ao praticar um crime de dano material ou patrimonial contra a Fazenda Pública, suprimiu parte do tributo ou da contribuição ou o total numa operação, num ato ou num período. Aqui, o bem protegido juridicamente é o patrimônio material e financeiro da Fazenda. No primeiro plano, porém, o bem tutelado transcende de valor e essencialidade: é atingido por uma lesão moral.

Se o agente suprime a receita pública vai lesionar os investimentos públicos, a saúde, a segurança, a educação, que são os fins visados pelo Estado, com os meios que arrecada. Aqui se apresenta o dano material ou patrimonial: a Fazenda deixa de arrecadar o que dela foi subtraído e, assim, fica sem os meios materiais para o custeio dos serviços essenciais.

Daí que a conduta antijurídica do agente, ao lesionar o bem tutelado ou protegido, há de ser vista dentro do fundamento da pretensão punitiva do Estado-juiz, como mais lesiva, quanto à lesão ao interesse público, cuja relevância transcende ao aspecto material e monetário representado pela sonegação fiscal e pela apropriação indébita, que não deixam de ser aspectos patrimoniais.

Se no dano material ou patrimonial há a possibilidade de a Fazenda reaver o que de direito lhe pertence, mediante o emprego dos meios legais (medida cautelar fiscal da Lei 8.397/92, ainda em desuso pela Fazenda; e pela execução fiscal da Lei federal nº 6.830/80, que deve ser aperfeiçoada para obtenção de agilidade, economia processual e simplicidade que o Código de Processo Civil, no interesse de muitos, não proporciona, pelo excesso gigantesco e anacrônico da burocracia forense que criou...), ou ainda, pelo próprio ressarcimento ou reparação do dano pelo acusado; já o caso da *lesão* ao interesse público, não há reparação material, mas o dano que o descumprimento pelo sujeito passivo da obrigação ou pelo contribuinte causa, é potencialmente mais lesivo, porque além de dar o mau exemplo, a impunidade coloca em dúvida a moral, a força legal e a própria autoridade da justiça, gerando, pelas vias oblíquas, um verdadeiro *incentivo* aos demais contribuintes. É a desobediência civil à lei, que não pode ser tolerada.

Até a edição da Instrução Normativa nº 5, da Secretaria da Receita Federal (DOU-I de 5.2.1996, p. 1.785), a Fazenda Nacional não vinha utilizando de forma conveniente e eficaz a *medida cautelar fiscal* prevista na Lei federal nº 8.397/92, que é o meio jurídico próprio e adequado para impedir que devedores costumazes, como os que se apropriam de impostos cobrados, descontados na fonte de forma sistemática e habitual, e não os recolhem, mesmo após a notificação judicial para fazê-lo; ou os que fazem da sonegação fiscal com o emprego da falsificação ideológica, da falsificação material ou documental, do uso de documentos falsos, uma profissão, um meio de vida, delinqüindo habitualmente, para impedir que alienassem ou delapidassem seus patrimônios e, quando executados, nada mais tivessem para ser penhorado.

O desinteresse da Fazenda Nacional deixava o bem juridicamente tutelado, o interesse público relevante, bem como o interesse material (dano patrimonial ao tesouro nacional), sem qualquer proteção ou tutela, esta sabiamente criada pela citada lei da cautelar fiscal.

Agora, com a Instrução Normativa nº 5/96, baixada quatro anos após a Lei nº 8.397/92, espera-se que os interesses do erário federal venham a ser defendidos com eficiência e rapidez, perseguindo-se primordialmente o grande sonegador, o grande que se apropria de impostos federais de fonte e nada teme, por contar com a sorte que o protege.

É importante aduzir que o bem juridicamente tutelado ou protegido pela lei federal só será atingido se ficar demonstrado e provado de maneira cabal o nexo de causalidade entre a ação ou a omissão do dever legal, de responsabilidade individual do agente, e a lesão ao bem. Inexistindo a prova, a cargo e ônus exclusivo do Ministério Público, que deve vir clara, meridiana e expressa na própria peça acusatória, a acusação cai por terra, devendo ser rejeitada liminarmente.

3.1. Sujeito passivo da obrigação tributária ou previdenciária. Sujeito ativo na responsabilidade penal

Convém que se esclareça, para que nenhuma dúvida venha pairar sobre a pessoa do sujeito.

Diz-se que, na responsabilidade tributária principal, o sujeito passivo da obrigação tributária ou previdenciária perante o fisco ou perante a fazenda respectiva é o contribuinte, como tal definido em lei do respectivo tributo ou contribuição social.

Já na responsabilidade penal, a denúncia, a ação penal, a acusação e a imputação que é feita se dirige ao sujeito ativo do delito, isto é, à pessoa física que, por ação ou omissão incidiu no tipo penal específico da lei especial (4.729/65, 8.137/90 e 8.212/91 etc.); e tem como prova cabal e material, contra ele, o nexo de causalidade que o vincula ao fato ou ao ato que ele praticou (ou omitiu-se dolosamente), ou concorreu para que tal fato ou ato tipificado especificamente em uma das leis ocorresse; ou, finalmente, beneficiou-se com o produto do ilícito. Confira, a propósito, o art. 11 da Lei federal nº 8.137/90.

4. CORRUPÇÃO ATIVA. Agente (contribuinte) sobre servidor público. Casos concretos. *Habeas corpus* para trancar o inquérito. Réu que pretende viajar para o exterior. Crime formal, autônomo, instantâneo

A corrupção ativa que interessa ao nosso estudo é aquela em que o contribuinte, na grande maioria das vezes representado por pessoa de sua absoluta confiança, como o contador, o auditor contábil, o gerente, o familiar ou mesmo terceiros, oferece ou promete vantagem indevida a funcionário público, para que este:

a) *pratique* determinado ato (em seu benefício, de empresa a ele ligada, de familiar seu ou mesmo de terceiro);

b) *omita ato* que devia ser praticado de oficio pelo funcionário ou seu chefe (omissão do dever: STF, RTJ 128/249);

c) ou *retarde* a prática do ato de ofício (*v.g.*, não indefira logo o pedido de parcelamento, re-parcelamento ou *rolagem da dívida*, ou não julge logo a defesa ou o recurso improcedente do contribuinte, quiçá para que venha ocorrer a prescrição intercorrente...). Não envie à execução fiscal dívida já inscrita.

No caso da letra *a*, pode estar no ato a ser praticado uma ilegalidade, isto é, deve ser praticado ato contrário à lei, a regulamento ou a ato normativo em vigor.

A corrupção aí, como uma espécie de *sedução*, é feita pelo contribuinte (mesmo que por intermediação de terceiro), sobre o funcionário público no conceito amplo do art. 327 e seu § 1º do Código Penal. É, portanto, crime contra a administração pública, que, no caso, é a vítima ou sujeito passivo do delito, ainda que sob o ponto de vista moral, funcional ou ético e de credibilidade pública. O interesse coletivo a ser preservado, é, pois, relevante, não admitindo qualquer contemplação que beneficie os envolvidos (concurso de agentes), nomeadamente quanto à dosagem da pena, se o corruptor é pessoa de grandes posses, de prestígio político ou econômico.

Como o crime consiste em oferecer ou prometer, ele não exige resultado material para a sua consumação. Não se exige, pois, que, tanto o oferecimento, quanto a promessa sejam efetivamente cumpridas, em seus aspectos materiais, patrimoniais, financeiros, econômicos (*v.g.* perdão de dívida do servidor, obtenção de empréstimo, de financiamento para compra de bens, dação em pagamento do *serviço* etc.). Não se exige, portanto, que o agente ou sujeito ativo da corrupção (corruptor) dê, entregue, transfira valores, créditos, bens, quite dívidas mesmo com terceiros etc.

O crime é formal e instantâneo, consumando-se no momento em que ocorre a promessa ou o oferecimento da vantagem indevida, com um daqueles fins específicos, comandados pelos respectivos verbos (ação ou omissão).

Há no tipo penal, um elemento relevante e essencial: a vantagem deve ser indevida.

Se o funcionário, em face do permitido por lei que rege seu regime, presta serviços externos, fora do seu expediente normal, totalmente desvinculado dos que presta em sua função ou cargo público (excluída desde logo a sua condição de *despachante* ou de *intermediário...*), deve receber seus salários, ainda que sob o ponto de vista ético-moral tal situação seja reprovável. É o que acontece com as profissões liberais.

Logo, os pagamentos como retribuição de serviços lícitos e permitidos pelo regime do servidor público, não representam vantagem indevida, até o limite dos preços pagos pelo mercado local, para serviços iguais, idênticos ou assemelhados. Até aí, os pagamentos não podem ser considerados vantagens indevidas, o que retira a ilicitude da conduta, sua antijuridicidade, sua reprovabilidade penal, descaracterizando o tipo; e sendo, dentro das limitações expotas, uma conduta atípica pelo exercício de um ato atípico penalmente.

Não constitui, por outro lado, conduta típica, o recebimento pelo servidor público de preço de venda de bens de sua propriedade ou de seus familiares diretos (imóveis, veículos, sítios, fornecimento de mercadorias, matérias-primas, materiais, produtos, por firmas de que o funcionário participe sem gerência, quando tal não for vedado pelo seu regime jurídico).

A corrupção ativa tem sido observada com maior ocorrência nas seguintes atividades fazendárias:

a) despachos aduaneiros de mercadorias importadas ou exportadas regularmente ou com violação de normas da legislação federal em vigor;

b) liberação de bagagens, sem verificação do seu conteúdo material em confronto com o que consta da nota de bagagem, do conhecimento de transporte ou dos documentos emitidos pelas companhias transportadoras, nomeadamente também em relação ao excesso, por ultrapassagem da cota permitida para a entrada de mercadorias ou bens vindos do exterior como *bagagem*;

c) classificação propositadamente errônea de produtos, matérias-primas, mercadorias ou materiais de aplicação industrial, para a aplicação de alíquota do imposto de importação e do imposto sobre produtos industrializados (IPI) menor que a devida por lei federal ou por decreto em vigor (CF, art. 153, I e IV, e § 3º);

d) liberação de *containers* sem qualquer verificação do efetivo conteúdo, seja nas exportações ou mesmo nas importações, permitindo, assim, o ingresso do contrabando de armas, munições, explosivos, tóxicos; produtos corrosivos ou químicos para atividades ilícitas ou industriais, fora das especificações legais;*

e) liberação de veículos, máquinas, equipamentos, aparelhos, importados com artifício, via de sua entrada por países beneficiados por tratados e convenções internacionais a que o Brasil tenha aderido, com alíquotas menores, reduções tributárias, isenções ou alíquota zero do imposto sobre produtos industrializados (IPI), do imposto de importação, quando tal procedimento for proibido por lei;

---

* Essa não-verificação do conteúdo individual de cada container, se origina da prática nociva da chamada "fiscalização por amostragem", quando são "sorteados" ou escolhidos aleatoriamente, quais os containers que serão abertos e fiscalizados... os demais passam sem que sejam abertos...

f) liberação, no Brasil, de mercadorias que estavam em trânsito para outro país, para que aqui ingressem, quando isto não é permitido por lei federal, por tratados e convenções internacionais;

g) despachos aduaneiros de mercadorias vinda de países não integrantes do GATT, Mercosul, OMC, mas que são expressamente considerados nos documentos federais expedidos, como vindos de países integrantes, para o gozo de isenção do ICMS, quando o similiar nacional for isento;

h) julgamento de defesas ou recursos na esfera administrativa, favoráveis ao contribuinte, suas empresas ou de terceiros, quando o fato e suas provas conduziriam a um julgamento a favor da Fazenda Pública;

i) julgamento de licitações públicas a favor de determinado participante, cujas condições oferecidas, além de não preencherem o exigido pelo edital, ainda têm no participante um concorrente ou licitante inidôneo, portador de desabonos, enfim, um desqualificado para vencer a concorrência;

l) concessões, permissões e autorizações obrigatoriamente concedidas por repartições públicas (regimes especiais ou entrepostos aduaneiros e outros) por atos de Ministro de Estado, etc., ocorrendo desvio de poder.

m) a "quitação" por computador, de impostos, multas, contribuições, sem que a Fazenda Pública receba o que lhe é devido, integralmente; ou mediante a retirada provisória do controle (memória do computador), do nome e dos valores daqueles ônus, praticando-se então atos que não poderiam sê-lo em face da existência da dívida: expedição de CND negativa, licenciamento de veículos, expedição de Guias ou declarações de importações, etc.

4.1. Conseqüências da corrupção ativa

A *notitia criminis* da ocorrência, mesmo em tese, diante das provas colhidas e das evidências materiais concretas do crime de corrupção ativa, pela sua natureza jurídica, pelo seu alcance contra o interesse público relevante, atingindo ilicitamente a moral, a autoridade e a própria credibilidade da administração pública ou fazendária, tem conseqüencias objetivas importantes:

a) exige sua apuração obrigatória em inquérito policial, onde além das declarações indispensáveis de todos os eventualmente participantes diretos ou indiretos, será realizada a perícia necessária pela natureza do fato a periciar: contábil, de engenharia especializada, de advocacia (tratados e convenções internacionais) etc. Isso, independente do inquérito obrigatório na esfera administrativa, para a punição funcional e eventuais subsídios ao inquérito policial e para a ação de responsabilidade civil pela Fazenda contra os danos materiais ou patrimoniais sofridos. O inquérito policial é autônomo e independente do processo administrativo; não substitui este, nem este poderá neutralizar aquele. A finalidade do inquérito policial amplo, corroborado com a perícia, é o de oferecer todos os elementos materiais de convicção para a denúncia, baseada na verdade real. O processo administrativo tem as finalidades antes mencionadas;

b) a *notitia criminis* formalizada perante o Ministério Público (via do chefe da repartição onde ocorreu o desvio, o ilícito), impede que o inquérito policial ou o administrativo

sejam trancados via do *habeas corpus* (STJ, RHC nº 3.449-1-SP, 6ª T., DJU-I de 12.6.1995, p. 17.644). Observe-se que tem sido fato do cotidiano que o delito seja comunicado à polícia ou ao Ministério Público, via de denúncia (ainda que anônima), quando está em jogo o interesse de grupos, bando ou quadrilha que atua na área e sempre que o *monopólio do ilícito* não admita a intromissão de *concorrentes*... O importante é que não se deixe de apurar rigorosamente qualquer denúncia, primeiro fazendo *checagens* discretas, disfarçadas, sem despertar suspeitas; depois, instaurando-se o inquérito policial e o processo administrativo, mesmo que envolvam medalhões, protegidos políticos ou indiretamente atinjam ministros de Estado, militares graduados ou membros do Congresso Nacional;

c) se o agente ou sujeito ativo está denunciado, com ação penal recebida e formada, em andamento, não pode ausentar-se do Brasil, pois o risco dele não mais voltar seria enorme, diante de uma condenação certa que o aguarda, frustando, assim, a execução da pena que vier a ser imposta, num acinte à custódia do pequeno delinqüente ou *ladrão-de-galinha*, que não dispondo de proteção política, nem de recursos financeiros, acaba sempre atrás das grades... (inteligência do acórdão do STJ no HC nº 4.181-RJ, DJU-I de 15.12.1995, p. 44.197), não significando a negativa de autorização qualquer constrangimento ilegal, abuso de poder ou ilegalidade flagrante, ou sequer mero arranhão ou vexame ao tutelado (para os cidadãos de bem) direito de ir ou vir, de livre locomoção, já que esta garantia constitucional tem seu limite nas leis federais que regem o direito penal (substantivo ou material) e no direito adjetivo ou processual penal. Ademais, o corruptor endinheirado, ao praticar o crime autônomo, formal e instantâneo da corrupção ativa, atinge não o funcionário em si mesmo, mas, isto sim, a própria dignidade, a própria integridade moral e a credibilidade da administração pública ou fazendária, que deve ser preservada a todo custo, já que isso interessa à toda uma coletividade.

É comum que o número de agentes preencha a quantidade exigida pela lei penal, para a formação de quadrilha ou bando, aí compreendidos o contribuinte e seus intermediários. Nesta hipótese, mesmo que isso envolva *gente grande*, ministros, militares graduados, membros do Congresso Nacional, a denúncia não poderá poupar ninguem. Daí, a transcedental importância da realização de um inquérito policial conclusivo, corroborado com a perícia necessária e especializada.

A corrupção ativa hoje, opera e se desenvolve através de uma mecânica inversa: o corruptor solicita, pede, propõe que o servidor competente para a prática de determinado ato que o prejudicará, simplesmente se omita no cumprimento do dever, isto é, não exerça o mister específico e privativo do seu cargo público ou função pública. O atendimento e a manutenção da omissão dolosa, proposital, duradoura ou eventualmente permanente, não é gratuita...

Vemos aí a inversão que os desatentos podem deixar passar, como simples *acúmulos de serviços, excessos de carga de trabalho* e desculpas afins ou semelhantes. Há, no caso, omissão dolosa (RTJ 129/248).

Na maioria esmagadora dos casos concretos acontecidos no Brasil, o corruptor, isto é, o agente ativo do delito não pede para que o ato seja praticado expressa e explicitamente a seu favor ... apenas que haja uma omissão, um relaxamento, uma operação *faz de conta* ou que *feche os olhos*...

Alguns exemplos práticos aclaram melhor a aridez do tema:

a) *fiscais* omissos, de bens, produtos, mercadorias, veículos, bagagens, adquiridos ou vindos do exterior, e que mesmo não se referindo a contrabando em seu sentido técnico e jurídico-penal, não se destinam ao uso das pessoas que os introduz no Brasil, sob o manto do disfarce, da legalidade, da simulação, ora em veículos terrestres, ora em aviões, ora em trens, com o emprego de malas verdadeiras ou de fundos falsos, ou em *containers* que são transportados em navios, tudo em situação de descaminho, isto é, introdução de bens, mercadorias, produtos, veículos do exterior, sem o pagamento dos impostos taxas ou direitos aduaneiros, quando legalmente devidos na data em que tais bens, cujas quantidades atestam que eles não são bagagens, nem para uso pessoal, passam pelas repartições, onde os impostos deviam ser exigidos e pagos;

b) *inspetores* dos trabalhos supra, quando omissos com seus deveres.

Observe-se que somente com a permanente e ininterrupta omissão dolosa dos agentes fiscalizadores é possível o ingresso no Brasil de armas pesadas e munições, em tráfico ilegal desses petrechos para o crime organizado.

O *modus operandi* tem sempre o dedo de algum político muito influente ou de um *medalhão* da República, cuja imagem é sempre preservada.

Os verdadeiros corruptores ativos, dispondo de influência, são *pessoas acima de quaisquer suspeitas*, tanto isso é verdade que armas pesadas e respectivas munições continuam entrando no Brasil e são apreendidas com elementos do crime organizado, não tendo sido preso nenhum dos traficantes até hoje...

Armas e munições não têm asas próprias, não se locomovem, não são semoventes, logo, alguém muito poderoso e influente ocupando a cúpula usufrui da sua venda clandestina, certo e confiante de que jamais será detido, preso, investigado. Muito menos mostrado na televisão...

Um dos maiores crimes que ainda é cometido, é o de punir apenas o servidor corrupto, deixando de lado o corruptor, isto é, o agente ativo da corrupção, num verdadeiro embuste, numa gritante impostura, num acinte à inteligência humana, porque, se há um corrupto, haverá inarredavelmente um corruptor. Um crime bilateral ligado tal qual irmãos siameses ou xifópagos: só se separam por operação. No caso, por proteção.

Punir apenas o servidor corrupto é incentivar o corruptor, é premiá-lo com a impunidade, e a própria certeza de que ele está acima da lei, e é intocável, porque, afinal, o dinheiro pode e ainda abre muitas portas e muitos gabinetes...

Não se deve esquecer que uma das armas de que o corruptor ativo usa é a infiltração nos órgãos públicos que têm o dever de fiscalizar, de vistoriar, de inspecionar bens, mercadorias, produtos, bagagens, veículos, aeronaves etc., quando ingressam no território nacional.

Blitz constantes, sem qualquer aviso, sem alardes na imprensa, e a constante vigilância e o uso da inteligência no sentido da tecnicidade, ainda funcionam.

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o HC nº 74.373-GO, decidiu que: "Quando há acusação de corrupção passiva na modalidade de receber para si ou para outrem, essa modalidade de corrupção passiva implica a existência de corrupção ativa na modalidade de oferecer vantagem indevida" (1ª T., DJU-I de 21.3.1997, p. 8.507).

A exegese do acórdão é no sentido de que as correntes *filosóficas, doutrinárias-acadêmicas* ou *pragmáticas* que defendem com unhas e dentes a existência apenas do

crime de corrupção passiva atribuído ao servidor público, que é punido, exatamente por não ter o *poder de fogo* dos seus corruptores, que não estão no caminho correto, moral e ético exatamente porque sabem que o corruptor é pessoa influente, ligada aos grandes *medalhões* da República, *intocáveis* e *acima de qualquer suspeita*. Por isso, no entender dessas correntes contrárias ao indiciamento e à punição do agente da corrupção ativa – o grande corruptor, ele deve ser preservado, seja por ser integrante ativo da sociedade, freqüentador das colunas sociais, dos gabinetes políticos, dos cochichos, dos conchavos e também, e por que não, dos *embargos auriculares*!

É bom lembrar que Roma não caiu de um dia para o outro: foi exatamente a corrupção que se alastrou império afora, que foi minando gradativamente todas as províncias até o desabamento num montão de ruínas: morais, éticas, militares, econômicas e sociais. Odoacro apenas deu o *empurrão* final (476). A impunidade da corrupção ativa vai criando, gradativamente, um esgoto social repugnante e de odor insuportável, digno de fazer inveja à *cloaca máxima romana*... e poderá afogar até mesmo as correntes doutrinárias ou jurisprudenciais que defendem apenas e tão-somente a punição do servidor público, pelo delito de corrupção passiva... deixando impune e imune à qualquer reprimenda ou processo o grande delinqüente que é o corruptor, isto é, o agente da corrupção ativa.

Cabe ao Ministério Público ficar atento aos casos de corrupção de servidores públicos, para que não haja denúncia apenas parcial, com a divisão da ação penal: indicia-se e denuncia-se apenas o servidor público, que serviu de instrumento útil ao grande delinqüente, que é o agente da corrupção ativa. Dentro do mínimo de bom senso, de moral e de ética, não se pode indiciar e condenar apenas um dos lados da corrupção: o servidor público que não conta com *jogo de cintura*, nem com *poder de fogo*, de que dispõe o agente ativo da corrupção.

É preciso que se vá fundo, para não só desbaratar a rede de corrupção, de tráfico de influência, de fornecimento de informações privilegiadas para os grandes corruptos, mas também para desmascarar, frente a população, os até agora *intocáveis* e *cidadãos acima de quaisquer suspeitas*, enquanto se condena o ladrão *pé-de-chinelo*.

Sem isso, o próprio país restará completamente desacreditado no exterior: acordos, contratos, convenções ou pactos celebrados pelo Brasil não terão nenhuma credibilidade, em face do enraizamento da corrupção a minar os órgãos públicos, diante da impunidade do corruptor que, assim, vai dando o mau exemplo a outros *candidatos*.

4.2. Fórmulas privilegiadas de corrupção

Anotamos as seguintes fórmulas privilegiadas de corrupção:

a) a *omissão dolosa* não gratuita, de autoridades responsáveis em relação a atividades de instituições financeiras ou assemelhadas, no Brasil, ainda que exercida por empresas estrangeiras aqui domiciliadas e que aqui operam normalmente, às vistas das autoridades, inclusive com remessas de numerário para *paraísos fiscais*, de remessas pelas contas CC-5 etc; sem que se verifique antes o porquê da remessa, qual a causa que a legitima, bem como se a lei federal permite tal remessa;

b) a *inside information* que servidores públicos ou funcionários graduados de empresas estatais, bancos oficiais, fazem chegar ao conhecimento de terceiros interessados, incluin-

do-se os intermediários destes, para obtenção de vantagens, em leilões, vendas públicas, licitações públicas, política de moeda e crédito, política cambial etc;

c) *empréstimos irrecuperáveis* concedidos por bancos oficiais, a empresas, organizações ou pessoas físicas, sem qualquer garantia real, idônea e com liquidez imediata, ou mesmo sem garantia qualquer, salvo confissões de dívidas, avais ou fianças em contratos, quando o tomador dos empréstimos está falido de fato, em situação irrecuperável, ou já tem pedidos de falência, protestos e ações contra a empresa, a pessoa física dos seus dirigentes, ou com o tomador pessoa física. O mesmo se aplica às garantias de bancos oficiais, nas privatizações.

d) os "empréstimos a fundo perdido", com dinheiro público, para socorrer empresas privadas "priviligiadas", que têm poder de fogo, aí incluídos grandes bancos quebrados, sem arresto dos bens dos seus donos;

e) os "empréstimos" feitos com dinheiro público a pessoas jurídicas estrangeiras, para adquirirem ou pagarem o valor de privatizações de empresas nacionais, que aquelas adquiriram aqui...

5. CRIMES FORMAIS OU INSTANTÂNEOS. Crimes de mera conduta. Dano potencial. Resultado material irrelevante. Prescrição. Termo inicial

Os crimes formais ou instantâneos, de mera conduta, não dependem da obtenção ou da ocorrência do resultado material, que é irrelevante para a sua consumação plena e irreversível. São eles os crimes de corrupção ativa ou passiva, a concussão, a extorsão, o tráfico de influência e o contrabando e o descaminho.

Assim, uma vez deflagrado ou exteriorizado o elemento-mor do tipo penal, com o emprego do verbo expressamente previsto nos dispositivos do Código Penal, que tratam da tipicidade de tais delitos, eles se consumam, nesse exato momento, de forma imediata, formal e instantânea, independentemente do que vier a ocorrer com o elemento patrimonial, material, econômico, financeiro.

Estão compreendidos nestes casos:

a) a corrupção ativa (art. 333 do CP): prometer ou oferecer vantagem indevida a funcionário público;

b) a corrupção passiva (art. 317 do CP): solicitar ou receber vantagem indevida, ou aceitar promessa de vantagem indevida. Crime próprio do funcionário público;

c) a concussão (art. 316 do CP): exigir vantagem indevida. Crime próprio do funcionário público; o delito do art. 3º, II, da Lei nº 8.137/90;

d) a extorsão (art. 158 do CP): constranger alguém, mediante violência ou grave ameaça, com intuito de obter vantagem indevida (1ª parte do delito). É crime do particular contra o patrimônio (Súmula 96, STJ);

e) o tráfico de influência (art. 332 do CP na redação da Lei federal nº 9.127/95): "solicitar, exigir, cobrar ou obter para si ou para outrem, vantagem ou promessa de vantagem, a pretexto de influir em ato praticado por funcionário no exercício da função".

Na área dos crimes fazendários, o agente do delito ou sujeito ativo do mesmo, será:

a) o agente do fisco, na concussão e na corrupção passiva;

b) o contribuinte (mesmo com intermediação de terceiros), na corrupção ativa;
c) o particular no tráfico de influência;
d) qualquer pessoa física, na extorsão.

5.1. Contrabando e descaminho

Na tipificação atual (art. 334, do CP), estes dois delitos são também de caráter ou natureza jurídico-penal instantâneos, embora visem ou tenham por finalidade um proveito material ou patrimonial, tanto é que, uma vez consumados, continuam em caráter permanente, até que ocorra a prisão ou a apreensão das mercadorias, produtos, veículos ou bens na situação delituosa.

No caso do descaminho o delito se consuma pelo ludíbrio, pela enganação, pela simulação, pela ilusão do agente, em relação aos tributos legalmente devidos na data e no momento em que os bens (que não estão com entrada proibida por lei federal) ultrapassam o recinto alfandegário ou da repartição aduaneira (inspetoria da Receita Federal em portos, aeroportos e faixa de fronteiras), sem pagar o que era legalmente devido, nesse exato momento.

É, pois, um crime instantâneo de efeitos permanentes, que tem por finalidade sonegar impostos, taxas e direitos aduaneiros quando legalmente devidos, e se consuma instantaneamente como exemplificado.

Já o contrabando também é um crime de natureza instantânea, mas de efeitos permanentes, que duram até a apreensão, na maioria das vezes sem a prisão dos agentes do delito, e que se consuma no exato momento em que o *agente introduz o produto no território nacional*. Aqui o agente também visa resultado patrimonial ou material: ganhar dinheiro sonegando impostos

Configura-se o contrabando com a introdução no território nacional de coisas móveis de importação proibida.

Os meios de introdução ou de ingresso no território nacional são os caracterizados pelo cruzamento das faixas de fronteiras, lagos ou rios, ingresso pelo espaço aéreo nacional ou o ingresso pelo mar territorial brasileiro.

Há contrabando, também, pela saída. Ver Capítulo IV.

5.2. Tráfico de influência

Assim, o particular pode desencandear as ações do tipo (verbos) fingindo que *vai influir*, e pára por ai mesmo, depois de ter recebido ou não a paga econômica ou financeira pelo tráfico de influência.

Este delito visa alcançar pessoas influentes, que têm trânsito livre nas repartições públicas, nos gabinetes de ministros, sozinhas ou com a cobertura de políticos que traficam influência, haja vista os grandes escândalos com instituições financeiras de grande porte que, falidas, continuaram a operar livremente em face de uma omissa fiscalização que devia ser eficiente e rigorosa em sua situação patrimonial, econômica, financeira, em seus empréstimos, na eventual moralidade de seus dirigentes. Aí existem, pois, duas hipóteses: alguém influiu, traficou influência, para que não houvesse a fiscalização como determina a

lei, ou as autoridades fiscalizadoras foram dolosamente omissas, por conta e risco próprio. Obviamente que, no caso dos bancos, ninguém será punido, mesmo porque o Brasil ainda não se livrou da corrupção.

5.3. Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (resumo)

Um exame no resumo da jurisprudência corrobora o exposto e placita uma apuração rigorosa, uma punição exemplar, mesmo que isso venha a atingir medalhões, tudo como expusemos em "Corrupção ativa", para onde remetemos o leitor.

1. "Corrupção passiva é crime formal, que independe de resultado" (STJ, RHC nº 3.047-0-RJ, 6ª T, DJU-I de 25.4.1994, p. 9.274).

2. No caso de agentes fiscais de rendas (ICMS), foi considerado legal a proibição dos elementos perniciosos (o delito, aí, possivelmente, já que a ementa do acórdão não o diz, deve ser o de corrupção passiva ou mesmo concussão), de assistir os esclarecimentos na fase do processo administrativo fiscal, do denunciante dos maus agentes do fisco (STJ, RMS nº 1.929-9-SP, 5ªT, DJU-I de 5.6.1995, p. 16.672), já que a presença dos fiscais *achacadores* poderia resultar em *queima de arquivo*, ou num constrangimento às declarações do denunciante, além do risco de vida de familiares deste. Portanto, o sigilo haverá de ser absoluto. A integridade física e psíquica do denunciante há de ser mantida a todo custo, para o bom desfecho do processo administrativo e penal.

5.4. Crime de concussão. Consumação. Perícia dispensada

1. "Dispensa-se a realização da perícia no crime de concussão, por se tratar de crime de natureza formal, que se consuma com a simples exigência de vantagem indevida" (STF, HC nº 73.051-5-SP, 2ª T., DJU-I de 22.3.1996, p. 8.207-8208).

2. "É crime formal, que se consuma com a exigência (da vantagem indevida). Irrevelância no fato do não recebimento de vantagem indevida" (STF, HC nº 74.009-0-MS, 2ª T., DJU-I de 14.3.1997, p. 6.903).

3. O STJ, porém, aplicando o princípio da "especialização", decidiu que: "Ocorre crime contra a ordem tributária e não crime de concussão quando o funcionário público, em razão de sua qualidade de agente fiscal, exige vantagem indevida para deixar de lançar auto de infração por débito tributário e cobrar a conseqüente multa" (HC nº 7.364-SP,6ª T, DJU-I de 18.10.1999, p. 280). Cf. RSTJ, 126/409-415.

5.5. Tentativa nos crimes formais e instantâneos (mera conduta)

Se o crime formal, instantâneo e de mera conduta se consuma no momento em que o agente ou sujeito ativo desenvolve a ação exigida pelo verbo do tipo, complementada pela finalidade: vantagem indevida, influenciar funcionário público, independente do desfecho final, segue-se que não há espaço jurídico, nem fator tempo para que se admita a tentativa nos crimes formais, instantâneos ou de mera conduta o que, se aceito, seria uma verdadeira incongruência e incoerência: desenvolvida a ação reclamada pelo verbo do tipo penal, haja

resultado ou não, o delito consumou-se plena e irreversivelmente, do mesmo modo que uma vez acionado o gatilho de uma arma, com a saída do projétil, atinja ele ou não o alvo pretendido, o tiro consumou-se. Logo, constituirá mesmo uma heresia jurídica defender uma tentativa impossível de se consumar nos exemplos dados.

Se o terráqueo ainda não dispõe de meios (controle da gravidade) para um projétil lançado por uma arma de fogo, fazendo-o reverter ao *status quo ante*, ou pelo menos para paralisá-lo antes de atingir o alvo desejado, por identidade de comparação (e razão), em se tratando de crime de mera conduta, formal, instantâneo, uma vez posta em movimento a ação a que se refere o verbo dos crimes exemplificados, segue-se sua consumação perfeita e acabada, porque o resultado material, econômico, financeiro ou patrimonial servirá apenas como agravante do delito, em havendo expressa previsão na lei penal para tanto. Não existe, pois, dentro da lógica, do bom senso, e da própria maneira instantânea e automática da consumação dos crimes, a figura da tentativa. Constituirá, pois, erro grosseiro e inescusável de direito penal, defender a figura da tentativa em crime que se consuma automaticamente, instantaneamente e simultaneamente com a ação traduzida pelos verbos dos tipos examinados, ação essa que não pode ser neutralizada ou paralisada.

5.6. Prescrição nos crimes instantâneos. Termo inicial

O termo inicial da prescrição da pretensão punitiva, isto é, o marco inicial da perda do *jus puniendi* do Estado-juiz, nos crimes de mera conduta, ditos também de crimes instantâneos, é o momento exato em que eles se consumam, isto é, no momento em que o agente ativo do delito *ativa* o verbo do tipo penal, isto é, *põe em movimento o verbo* que tipifica o delito (*v.g. solicitar* = o agente faz a solicitação, na corrupção passiva; *prometer/oferecer* = o agente faz a promessa ou a oferta, na corrupção ativa; *exigir* = o agente exige, impõe, à vítima, que lhe dê uma vantagem indevida, na concussão; *constranger mediante violência ou grave ameaça* = o agente aqui amedronta a vítima, impõe-lhe o terror psíquico moral, ou coloca-a em pânico, com a grave ameaça de praticar contra ela ou seus familiares, dano grave de natureza física, na extorsão).

Não interessa para efeito da consumação do delito de natureza instantânea, que ele venha a obter a vantagem material, seja para si, seja para outrem, a qual é indevida e portanto ilícita frente à lei federal-penal, sempre anterior à conduta ilícita do agente *ativador* do verbo-tipo.

Embora o delito se consume com a *ativação* do verbo que o tipifica na lei penal, o núcleo dos arts. 316, 317, 332, 333 e 158 do Código Penal é o elemento *econômico*: a vantagem indevida por não placitada em lei.

A obtenção de resultado material ou patrimonial nos crimes instantâneos ou de mera conduta é uma agravante ou qualificadora contra o agente, que deve ser levada em conta na dosimetria da pena, não podendo ficar *em branco* ou *alheia* ao julgador, na exegese do art. 59, mesmo porque a obtenção ou o auferimento de vantagem indevida vai sacrificar a vítima na extorsão, na concussão, na exploração de prestígio (tráfico de influência) e comprometê-la na corrupção ativa, além do delito de sonegação fiscal do imposto de renda, porque quem recebe vantagem indevida, ilícita, certamente não a declarará à Receita Federal.

A obtenção da vantagem econômica indevida pode ser tributada pelo imposto de renda pessoa física (IRPF) (art. 26 da Lei nº 4.506/64), e sua omissão caracteriza sonegação fiscal, delito este que é autônomo do crime específico (arts. 316, 317, 332, 333 e 158 do CP).

6. CRIMES POR PRESUNÇÃO. DENÚNCIA NULA E INCONVALIDÁVEL. Obrigação legal da empresa.Tipicidade *alternativa*. Atividade técnica do dirigente. Presunção de crime inadmissível e odiosa

Vigindo no Brasil o princípio da rigidez e imutável da legalidade absoluta quanto à exata tipicidade do fato como delito punível, na forma da lei federal que contém normas penais, e que se subsume dos princípios-garantias do art. 5º, II, LVII, c/c os XLV e XLVI da Constituição e art. 1º do Código Penal, segue-se que não há qualquer espaço para albergar o recebimento de uma denúncia do Ministério Público estribada em *crime por presunção*, como errônea e absurdamente se pretendeu instaurar no Brasil, quanto à apropriação indébita fiscal e previdenciária, ao tipificá-la às oblíquas, como crime de mera conduta, com o esdrúxulo e aberrante apego na expressão gramatical *deixar de recolher*..., da lei.

Um outro exemplo de aberração está presente no fato de alguma pessoa física ser denunciada pelo Ministério Público por ser sócio-dirigente, por ser sócio-gerente de limitada, por ser diretor de sociedade anônima, como se a condição objetiva ou a qualidade de sócio, dirigente ou acionista fosse o tipo de algum crime expressamente tipificado em lei.

Não existe no Brasil, enquanto vigente a expressa previsão legal ou estrita reserva legal, nomeadamente no Direito Penal material, a famigerada *tipicidade alternativa*, que procura indiciar ou denunciar ou mesmo condenar, fazendo um transplante de um fato tipificado na lei como crime para outro não tipificado, seja pelo emprego nocivo e danoso da analogia *in malam partem*, seja pelo apego à letra morta da lei.

Compete sempre ao acusador o ônus exclusivo de provar na peça básica da ação penal incondicionada que o agente, no exercício da gerência, com poder de comando da empresa ou entidade, praticou um ato que está expressamente tipificado na lei como crime fazendário, seja pela conduta dolosa omissiva do dever legal, seja pela conduta dolosa na prática de ato comissivo, demonstrando, assim, de plano, o nexo da causalidade que liga o agente ao fato delituoso expressamente tipificado na lei, o seu grau de participação, a sua conduta anti-social e anti-jurídica, lesionando um bem tutelado ou protegido pela lei, com conduta penalmente reprovável e agindo voluntária e conscientemente, certo da ilicitude de seu procedimento frente ao direito penal positivo, bem como expondo com clareza, concisão e precisão outros elementos circunstanciais do delito: data da prática ou consumação, montante do dano nos delitos de resultado material ou patrimonial (sonegação fiscal, apropriação indébita), agente responsável pelos crimes: os danos potenciais nos crimes de mera conduta ou instantâneos, ou que não exigem resultado material.

Se a lei comete à empresa determinadas obrigações fiscais ou previdenciárias, segue-se que somente os dirigentes aos quais estão afetas as obrigações podem ser, em tese, agentes do delito decorrente do seu não cumprimento, por omissão do dever legal (STF, RTJ 128/249). É o caso típico do desconto, da retenção, da cobrança, da arrecadação dos impostos ou das contribuições de fonte.

O mínimo de bom senso, de lógica e de razão aconselha que antes de ser formalizada a denúncia aleatória e a esmo, acusando-se quem não era ou mesmo não podia ser o agente do delito, cumpre ao Ministério Público, como exclusivo ônus seu, identificar com certeza e precisão os verdadeiros responsáveis penais (o que fará requerendo abertura do inquérito policial, com a realização da perícia contábil conclusiva pelos contadores oficiais do Estado), evitando-se, assim, sensata, cautelosa e prudentemente denunciar dirigentes totalmente estranhos à parte administrativa ou financeira da sociedade, firma, entidade ou órgão e deixando *a cavaleiro* da acusação os agentes que deviam ser denunciados, se o inquérito policial tivesse sido realizado.

Em suma, tanto a tipicidade de qualquer delito no Brasil há de vir expressa em lei federal, inexistindo por criação ficta do Ministério Público, seja por presunção, seja pela *tipicidade alternativa*, quanto a denúncia há de ser clara, precisa e concisa, em relação ao verdadeiro agente do delito, sob pena de inépcia e caracterização do abuso de poder, com a nulidade e a não-convalidação da denúncia.

Ninguém pode ser denunciado apenas porque era sócio, foi dirigente, ou ainda é sócio-gerente, diretor de sociedade anônima, sem que haja comprovação documental ligando a pessoa física a um fato que a lei tipifica como crime, e demonstrando desde logo os elementos materiais e circunstanciais em que o agente operou, bem como os aspectos subjetivos do delito: grau de participação, instrução ou escolaridade do agente, seu *status* social, dolo específico etc. **O nexo de casualidade, é a "alma" da denúncia**.

Sobre crime por presunção e os temas supra, confira, por exemplo: STF, HC nº 78.418-RS, DJU-I de 16.12.1998, pp. 45-46.

6.1. Exemplos *clássicos* de crimes por presunção

Algumas denúncias manifestamente apressadas, e por isso mesmo ineptas e inconvalidáveis que, se prevalecesse o mínimo de bom senso, não seriam recebidas pelo juiz de 1º grau, ou pelo colegiado nas ações penais originárias (Leis nºs. 8.038/90, arts. 1º a 12 e 8.658/93), porque são desprovidas de qualquer substância de convencimento, desacompanhadas de qualquer prova material robusta da existência do crime fazendário, bem como diante da ausência da demonstração inequívoca do nexo de causalidade entre o fato e o agente denunciado, podem ser exemplificadas com os seguintes casos do cotidiano:

1º) A denúncia elenca como autores, co-autores ou partícipes, pessoas físicas, apenas porque eram ou são sócios, sócios-gerentes, diretores;

2º) A denúncia, apegando-se em erro grosseiro e inescusável de direito e, equiparando a apropriação indébita previdenciária ou tributária a crime de mera conduta, confunde o fato do atraso no recolhimento de tributos e de contribuições, sem provar o *animus habendi rem sibi*, isto é, o dolo específico do agente, sem vinculá-lo a essa conduta, no caso inexistente.

É o caso típico do atraso no recolhimento do ICMS normal, que não se refere à cobrança na fonte pelo substituto tributário, a teor do art. 155, XII, alíneas *b* e *d* da Constituição; ou mesmo em relação ao FGTS, à Cofins, ao PIS, à CSLL ou à contribuição da LC 84/96, quando é recolhida diretamente pelo autônomo com seus recursos, em carnês individuais, ou pelos empresários, da mesma forma, do IRPJ, do IPTU da empresa;

3º) A denúncia se volta contra o dirigente da empresa, órgão, entidade, imputando-lhe o crime de apropriação indébita de contribuição previdenciárias, sem, porém, precisar com exatidão e provas convincentes:

a) o nexo da causalidade entre o fato e a qualidade do denunciado na empresa, órgão ou entidade, sua conduta dolosa, os recursos existentes na época;

b) que o denunciado tinha poderes para determinar o recolhimento das contribuições, havia recursos financeiros disponível à época, mas, sem qualquer justa causa elisiva, omitiu-se dolosamente no cumprimento do dever que os art. 30 a 32 da Lei 8.212/91 lhe impunha, agindo com conduta diversa daquela que deveria ter, não obstante regular e formalmente notificado judicialmente para proceder ao recolhimento, não o tendo feito, nem requerido o parcelamento;

c) que cabia ao denunciado as *obrigações da empresa*, a que se refere os arts. 30 a 32 da Lei nº 8.212/91, em face de suas atribuições normais na empresa, entidade ou órgão estarem relacionadas diretamente com a parte administrativa e financeira (art. 7º da Lei nº 8.866/94), como dirigente, com poder de comando; nexo de causalidade entre o agente e a omissão;

d) a época certa e determinada, o valor atualizado dos descontos das verbas salariais dos trabalhadores da empresa, bem como as provas materiais de que esse desconto foi efetivamente realizado pela empresa, órgão ou entidade, na gestão do denunciado (letra *c* retro);

4º) A denúncia imputa ao acusado o delito de apropriação indébita de impostos ou de contribuições que não são de fonte, e em relação a eles não existe qualquer retenção nas fonte, desconto de terceiros, cobrança na nota fiscal ou fatura, arrecadação do público em geral. (Caso do ICMS e do ISS, normais; IPTU, IRPJ, ITR; FGTS, PIS, COFINS, CSLL);

5º) A denúncia atribui o delito de sonegação fiscal a dirigentes estranhos a tais atribuições administrativas ou financeiras (dirigentes técnicos, operacionais etc.);

6º) A denúncia elenca como agentes do delito, sócios ou dirigentes que à data dos crimes, não integravam a entidade ou empresa, ou dela já tinham saído definitivamente;

7º) A denúncia arrola como sujeito do delito, sócios, dirigentes, pessoas já falecidas, etc.

7. CRIME PROGRESSIVO. Absorção do crime menos grave. Corrente contraditada e contestada

A definição de crime progressivo pode ser encontrada em acórdão do Superior Tribunal de Justiça, ao decidir o RHC nº 4.458-SP (5ª T., DJU-I de 24.4.1995, p. 10.409): "Diz-se que há crime progressivo quando o agente, para alcançar o resultado mais grave, pratica outro (crime) de natureza menos grave, que fica absorvido por aquele".

Esta definição encontra barreiras e contestações sérias, porque, por exemplo, se o agente visa a sonegação fiscal e omite de sua escrituração contábil e fiscal um fato ocorrido, que caracterizava fato gerador de um imposto ou de uma contribuição, essa omissão de fato relevante é uma fraude fiscal via da falsificação ideológica – crime grave por ser delito contra a fé pública – mas o resultado material ou patrimonial desejado é o crime menos grave: a supressão ou a redução de impostos ou contribuições sociais, pela sonegação fiscal, ocorrendo aí nitidamente um concurso de crimes, que pelas circunstâncias caracterizaria concurso formal, em tese.

7.1. Crime de menor gravidade

É uma definição muito sutil, que depende sempre da ótica e do prisma do intérprete e do aplicador da lei federal.

Se o agente usou de documento falso para praticar um estelionato contra o contribuinte, ou para conseguir a sonegação fiscal, é possível considerar o *falsum* como crime menos grave?

O Supremo Tribunal Federal tem recusado a absorção neste caso (e conseqüentemente a própria definição), partindo da premissa – para nós exata – de que o *falsum* é o crime mais grave, porque embora seja a *ponte* ou o *crime-meio,* ele atinge a potencialidade que a fé pública dos documentos deve ter. Isto é, o *falsum,* nesse caso, *desacredita* a credibilidade dos documentos perante a coletividade. Daí a necessidade da punição dos dois delitos, presente o concurso de crimes.

Se nos crimes comuns ou de colarinho sujo, regidos pelo Código Penal, a definição pode ser aplicada em alguns casos excepcionais, já nos crimes fazendários a sua aplicação é inadmissível porque:

a) a vítima nos crimes fazendários é o ente público, em relação ao dano material ou patrimonial (sonegação fiscal ou apropriação indébita) ou ao dano potencial;

b) mas, o bem protegido ou tutelado pela lei é o interesse público, que está acima do dano material ou patrimonial;

c) a lesão, portanto, vai atingir a própria coletividade, no plano ético-moral, na segurança, na credibilidade dos negócios jurídicos, além de, pela despenalização do crime menos grave, instituir um péssimo exemplo para a mesma coletividade, que pode até servir como *incentivo* à prática dos delitos *menos graves* ..., criando, assim, pelas mãos da própria justiça, um precedente perigoso que o agente do delito menos grave certamente invocará em sua defesa, clamando por uma isonomia aberrante: não ser punido pela prática do crimes menos grave, sem que exista uma anistia privativa de lei federal expressa...;

d) a própria decisão judiciária *liberando* a condenação do agente, em relação ao *crime menos grave,* estaria concretamente concedendo uma anistia sem lei expressa nesse sentido, o que é vedado ao Poder Judiciário, a quem não cabe legislar, mas, isto sim, cumprir as leis como estão em vigor, no momento da decisão (cf. CF, arts. 5º, II e 21, XVII; STF, RTJ 103/1256-1262 e 103/1.119);

e) esse tratamento dependeria, em cada caso, do subjetivismo do julgador, conduzindo forçosamente a decisões desiguais ou antagônicas: num caso seria aplicada a absorção ou consunção, noutros, não. Daí resultaria inafastavelmente o início do caos jurídico, da total insegurança e perda de credibilidade, além do tratamento desigual a uns em relação a outros (CF, art. 5º, *caput,* 1ª parte; STF, inteligência da decisão na RTJ 119/465).

8. DENUNCIAÇÃO CALUNIOSA. Direito de petição. Delito do art. 339 do CP. Antinomia entre a Constituição e o Código Penal. Hierarquia das normas jurídicas

Há conflito positivo de normas, total antinomia e quebra da hierarquia das normas jurídicas entre o art. 339 do Código Penal e a nova ordem constitucional, via do seu art. 5º, inciso XXXIV, alínea *a*, tornando ineficaz e inaplicável o delito de denunciação caluniosa,

relativo aos servidores fazendários, isto é, contra eles praticado ou imputado, se o particular, através de petição formal, comunica atos que caracterizam o exercício irregular das normas gerais do direito tributário (CTN) ou da legislação específica, no plano tributário ou previdenciário, daí subsumindo-se, inclusive, a própria existência do abuso de poder ou do desvio de poder ou de finalidade ou mesmo do excesso de poder do agente fiscalizador.

De fato, a incongruência e o choque entre o artigo do Código Penal e o da Constituição é patente e inafastável, como se demonstra a seguir:

a) se B, exercendo o direito de petição, sob a proteção de uma garantia constitucional específica, a que se refere a citada alínea *a* do inciso XXXIV do art. 5º da Constituição Federal, leva ao conhecimento da autoridade fazendária ou previdenciária competentes atos que caracterizam crime de abuso de autoridade (Lei Federal nº 4.898/65, art. 4º, alínea *h*), em petição formalizada e assinada, sem recorrer ao condenável anonimato, demonstrando *quantum satis* em que esses atos abusivos tipificam o delito e o próprio ilícito funcional, bem como a violação das próprias normas instrumentais do Código Tributário Nacional, ou da legislação específica, o que representa a quebra do princípio da legalidade e do *due process of law*, segue-se que não está acusando ninguém injusta ou dolosamente, por fato de que sabia ser *inocente* o acusado;

b) é o caso típico da defesa escrita ou da impugnação ao auto de infração ou à notificação fiscal de lançamento de débito, onde os representantes legais da empresa, mediante certidão do Conselho Regional de Contabilidade, comprovam que os agentes do fisco autuantes não são contadores e são agentes incapazes para realizar trabalhos de perícia contábil extrajudicial ou auditoria contábil, que de fato realizaram; e a partir dos atos nulos lavraram uma das peças fiscais exemplificadas: auto de infração, notificação fiscal de lançamento, enfim, um ato escrito constituindo o crédito tributário ou previdenciário, como amplamente estudado em "Fiscal não-contador";

c) exemplifica-se, também, com a defesa ou a impugnação às citadas peças fiscais, quando comprovadamente presente o delito de excesso de exação, na redação do art. 20 da Lei Federal nº 8.137/90, e esse fato é parte da defesa.

Quem exerce regularmente um direito, no caso o direito de petição, assegurado constitucionalmente, em defesa da empresa autuada, e o faz pelas vias próprias da vigente legislação tributária ou previdenciária, não pode incidir em sanção penal ou administrativo-fiscal, nem ser indiciado ou intimado para depor em inquérito policial como agente do delito do art. 339 do Código Penal, sob pena dos atos abusivos e coatores, além de constituírem, por si só, um repugnante constrangimento ilegal, representam na verdade o próprio óbice ilegal e abusivo à plenitude do exercício do direito de petição, o que constituiria simultaneamente a certeza de que o direito-garantia seria um engodo, uma farsa, já que ele não poderia ser exercido, porque a lei ordinária pune como delito penal, via do art. 339 do Código Penal, a suposta acusação contra o servidor público fazendário ou previdenciário.

Assim, toda vez que alguém, exercendo o direito de petição, representar contra autoridade (esta no conceito do art. 5º da Lei nº 4.898/65) fazendária ou previdenciária, ou contra os agentes do fisco em geral, inclusive via de defesa ou recurso perante a administração ou, eventualmente, perante o Ministério Público, levando a conhecimento de quem de direito, atos que em tese tipificam e caracterizam o exercício irregular do direito ou mesmo próprio abuso de autoridade, em quaisquer de suas modalidades, e em face delas investi-

rem contra disposições expressas em lei e em causar com isso lesão (moral ou patrimonial), ou ameaça de lesão à empresa ou aos seus dirigentes, quer se trate de violações das normas gerais de direito tributário (CTN), ou da legislação tributária ou previdenciária específica, ou ainda, releguem ao mais completo desprezo as próprias normas instrumentais do direito que deviam obedecer – como é o caso do art. 148 do CTN – quebrando dessa forma o *due process of law*, o representante ou defendente não poder ser denunciado como agente do delito do art. 339 do Código Penal, que cede lugar e dá passagem ao direito-garantia assegurado pela Constituição Federal – norma hierárquica superior – que prevalece sempre sobre o dispositivo da lei ordinária, no caso o citado artigo do Código Penal.

Seria mesmo uma gritante aberração, própria de um cérebro doente, interpretar caolhamente o art. 339, sobrepondo-o ao exercício do direito de petição, seja para representar contra o abuso de autoridade, seja para a defesa da empresa contra auto de infração ou lançamento tributário ou previdenciário e criando com essa teratologia um novo Leviatã do direito: ao mesmo tempo que o agente exerce regularmente o direito de petição, ou o direito de defesa, este garantido pelo inciso I do art. 145 do Código Tributário Nacional e pelo inciso LV do art. 5º da Constituição, estivesse incidindo na ofensa à norma medieval e anciã do art. 339 do Código Penal!...

Na interpretação das normas penais (direito substantivo), ou das normas processuais penais (direito adjetivo), tanto o Ministério Público quanto o juiz (ou o relator nas ações penais originárias), devem exercer um *juízo de delibação seguro*, e verificar se há qualquer dispositivo na Constituição que esteja em choque ou em antinomia com o dispositivo da lei ordinária, seja esta do direito material penal ou do direito processual penal. Se o dispositivo da lei menor – a lei ordinária – está em choque, em conflito, em antagonismo ou antinomia com a lei maior, esta prevalecerá sempre.

Em suma, ocorrendo o choque, o conflito de normas, prevalecerá sempre o comando da norma maior, que afasta de pronto a norma menor, em homenagem à hierarquia das normas jurídicas, que não é ficção, nem adorno, nem objeto de enfeite ou de arte, mas representa a própria garantia de segurança e credibilidade do ordenamento jurídico que se destina a evitar o caos, a insegurança, a perda da credibilidade nas decisões do Judiciário. Enfim, a hierarquia das normas jurídicas (art. 59 da CF), visa evitar a própria subversão do ordenamento jurídico-constitucional vigente no país.

O que o contribuinte ou seu representante legal não pode, obviamente, é caluniar, injuriar ou difamar os agentes do fisco, gratuitamente, se estes comprovam de maneira irrefutável, com documentação idônea e contemporânea, obtida por meios lícitos, ou por auditoria ou por perícia contábil extrajudicial, ambas realizadas por contadores habilitados, que ocorreram delitos tipificados nas leis federais (atuais leis 8.137/90 e 8.212/91), gerando assim a existência de crimes fazendários a envolver a empresa e penalmente os agentes ativos dos delitos, mormente de sonegação fiscal, apropriação indébita fiscal ou previdenciária e os delitos do *falsum*, isoladamente ou via de formação de bando ou quadrilha.

Exercer regularmente um direito não é apegar-se ao mesmo para denegrir a honra, a dignidade, a integridade moral ou psíquica do agente do fisco.

Em conclusão: uma vez provada de maneira relevante que a ação penal movimentada pelo Ministério Público é fruto da temeridade, da inconsequência e do próprio abuso do poder de denunciar, ou eventualmente de acerto de contas, de vindita, ou do total alhea-

mento e ignorância da hierarquia das normas jurídicas, cabe representação criminal contra o membro ou membros do Ministério Público que ofereceram a denúncia contra os dirigentes da empresa, ou contra quem no exercício regular do direito de petição dirigiu-se às autoridades fazendárias ou previdenciárias, nomeadamente em defesa ou recurso contra lançamento de tributos ou de contribuições, expôs fatos comprovados documentalmente sem caluniar, sem injuriar e sem difamar o agente do fisco responsável por um dos desvios exemplificados, mormente nas letras *a*, *b* e *c* retro.

O Supremo Tribunal Federal, em caso concreto em que foi promovida ação penal contra membro do Ministério Público por denunciação caluniosa, decidiu que "Não pode ter curso ação penal contra membro do Ministério Público pelo crime de denunciação caluniosa *senão quando evidente a temeridade ou o abuso de poder*" (os grifos não são do original) (HC nº 74.318-8-ES, 2ª T., DJU-I de 20.6.1997, p. 28.470).

Entendemos que uma vez comprovada e demonstrada de maneira convincente que o Ministério Público agiu com temeridade, inconsequência ou com evidente abuso do poder de denunciar, ele passa a ser agente não do delito de denunciação caluniosa, mas, isto sim, do crime de abuso de autoridade, na modalidade de abuso de poder, a que se refere a alínea *h* do art. 4º da Lei federal nº 4.898/65, que é específica para o caso comentado.

Concessa maxima venia, incorreram em erro técnico os que imputaram ao membro do Ministério Público o delito de denunciação caluniosa, que se dirige ao particular e hoje é um tipo penal medievalesco, quando, na verdade, se comprovados os pressupostos supra exemplificados, o crime seria o de abuso de autoridade, na modalidade abuso do poder de denunciar.

9. DIFAMAÇÃO DE PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS. Nomes publicados em jornal sob o título "Sonegação fiscal". Dano moral. Abuso de poder. Responsabilidade do Estado (CF, art. 5º, V, X; 37 *caput*)

Em São Paulo, o Diário Oficial do Estado publica quase que diariamente o nome de pessoas jurídicas ou de pessoas físicas, sob o rótulo de "Sonegação fiscal", sem qualquer motivação para tal, sem qualquer embasamento legal constitucional (dispositivos supra identificados).

Tão logo as pessoas físicas integrantes das empresas prestam declarações nos processos criminais, oriundos de representações, já têm seus nomes enxovalhados e denegridos publicamente, num verdadeiro festival acintoso contra as normas e a exegese dos arts. 198 do Código Tributário Nacional, 93, *caput*, 2ª parte, do Código Penal e arts. 5º, incisos V e X e 37, *caput*, da Constituição Federal.

O abuso de poder que daí se subsume e que gera o dano moral indenizável, em ação de responsabilidade civil do Estado, é inegável e inafastável porque, apenas com base em autos de infração e representações do fisco ao órgão encarregado de examinar as representações, e antes da conclusão do processo crime, antes da condenação dos agentes pessoas físicas, já de pronto, vem o Estado-Juiz atingir a honra, o nome, a integridade moral e psíquica, o conceito, os valores morais das empresas e de seus dirigentes ou supostos responsáveis penais, ainda em apuração. Trata-se, no caso, de matéria pública, provada

pelos próprios diários oficiais do Estado que, assim, estão ao alcance de qualquer pessoa que saiba ler.

É importante que se destaque, o art. 198 do Código Tributário Nacional proíbe que se divulguem fatos que possam causar danos às empresas em geral, independente da responsabilidade penal...

Ora, no caso, não se trata de divulgar o nome da pessoa física ou da empresa, mas de atribuir-lhe uma qualidade depreciativa, já que logo abaixo dos nomes aparece o labéu denegridor de *sonegação fiscal*... tudo antes que se apure a verdade real no processo penal onde fique provado o delito, a culpa e a responsabilidade penal dos acusados. (CF, art. 5º, LVII, XLV e XLVI; Lei 8.137/90, arts. 1º *caput*, e 11).

Muito embora a qualificadora *sonegação fiscal* inplique em declará-la delinqüente, porque sonegação fiscal, como redução ou supressão de tributos e de contribuições, é crime tipificado no *caput* do art. 1º da Lei nº 8.137/90, em se tratando de pessoa jurídica admite-se apenas o delito de difamação contra a empresa, que teve essa nota extrínseca desabonadora e denegridora de sua integridade patrimonial e moral, nomeadamente quando o próprio Código Tributário Nacional veda qualquer divulgação de dados econômicos e financeiros dos contribuintes, sendo ele de hierarquia maior que o regulamento do ICMS.

Uma ilegalidade flagrante do decreto estadual, frente ao Código Tributário Nacional, que pode e deve ser argüida perante as cortes locais e perante o Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso especial.

Quanto à difamação de pessoa jurídica, recomendamos a leitura dos livros a seguir alinhados: *Direito Penal. Crimes contra a pessoa*, de Euclides Custódio de Oliveira, 1973, p. 227; *Comentários do Código Penal*, de Nelson Hungria, Forense, 1980, v. VI, p. 84; *Código Penal Comentado*, de Celso Delmanto, 3ª ed., Rio, Renovar, 1991, p. 240 e STF, acórdão publicado na RTJ 76/6.

A Súmula 227, do STJ, dispõe: "A pessoa jurídica pode sofrer dano moral" (DJU-I de 21.10.1999, p. 42).

9.1. Difamação. Distinção da Constituição Federal. Inexistência

Embora em casos isolados haja relutância da jurisprudência quanto à difamação da pessoa jurídica (*v.g.* STJ, HC nº 7.391-SP, 5ª T., DJU-I de 19.10.1998, p. 113), não se pode negar que a pessoa jurídica existe concretamente no mundo jurídico, tem personalidade própria e, objetivamente, tem honra, integridade, tradição, nome, conceito, fama e até mesmo memória ou notoriedade, elementos incorpóreos que caracterizam valores morais e sociais a serem protegidos e tutelados pelo Direito, tanto isso é verdade que a própria Constituição Federal, nos incisos V e X do seu art. 5º, ao estabelecer o direito-garantia e tutelar os valores exemplificados, não fez qualquer ressalva ou distinção entre a pessoa física ou a pessoa jurídica, mesmo porque, embora conservando a distinção entre os membros da pessoa jurídica ou de pessoas físicas e estas, na exegese do art. 20 do Código Civil, as ofensas assacadas contra a jurídica vão enlamear as pessoas físicas que a compõem ou a dirigem. É o reflexo ou a repercussão do fato negativo contra A, atingindo B.

Embora penalmente, salvo as exceções que a Constituição expressa, a pessoa jurídica não seja agente responsável penal, no conceito atual das leis especiais nºs 4.729/65 e

8.212/91, a difamação irresponsavelmente lançada contra uma pessoa jurídica regularmente estabelecida e exercendo atividade econômica lícita, sob o pálio dos direitos-garantias do arts. 1º, IV, *in fine*, 5º, XIII, 170, *caput* e inciso, 170, IV, todos da Constituição Federal, pode causar grave lesão patrimonial contra a pessoa jurídica pelo descrédito, pelas graves dúvidas que levanta sobre a honestidade, a probidade, e sobre os valores ético-morais exemplificados que a protegem, redundando em perda de vendas, de receitas, enfraquecendo-a perante a concorrência, pondo dúvidas e senões sobre sua vida fiscal, colocando-a em situação de risco perante os bancos, clientes, fornecedores e perante o fisco em geral.

São efeitos maléficos que perduram no tempo e no espaço, como aqueles assacados contra os dirigentes da pessoa física e seus controladores de capital.

Cabe aqui chamar a atenção do leitor para um fato que tem passado despercebido, na maioria das vezes, pelos que repelem a difamação contra a pessoa jurídica:

A mensagem teleológica que se subsume do atual art. 93, *caput*, 2ª parte, do Código Penal, obriga a manutenção do sigilo em relação aos registros do condenado, que não podem ser objetos de *internets*, nem de *e-mail*, como se fossem partes de *casas de tavolagem* ou *bordéis*, ou anúncios de "relax".

O que dizer então da difamação da pessoa jurídica pelo próprio Estado, pela União Federal, mormente quando os dirigentes da pessoa jurídica não foram condenados, não ocorreu o trânsito em julgado da condenação, mas os nomes da empresa ou de seus dirigentes são publicados oficialmente no diário oficial, diariamente, expondo-os à execração pública, sob a pecha de *sonegação fiscal*?

Um nítido abuso de poder, uma flagrante violação dos arts. 37, § 6º c/c o art. 5º, V e X, da Constituição, a reclamar a ação de responsabilidade civil contra o Estado, pleiteando as perdas e danos morais, em valor nunca inferior ao da dívida fiscal objeto do processo penal, seja por sonegação fiscal, seja por apropriação indébita. Esta ação é cabível também contra a imprensa que difamar a pessoa jurídica ou seus dirigentes, observado, no caso, a legislação especial, se o fato estiver tipificado*, já que entre o *animus narrandi* e o *animus difamandi*, vai uma distância igual à da Terra à Lua...

As publicações oficiais do Estado, sob o título de *sonegação fiscal*, noticiando processos em andamento ou mesmo no início, vão denegrir a imagem da empresa e atingir seus dirigentes, controladores do capital etc.

Tais publicações extrapolam do exercício regular do direito, para incidirem no próprio abuso do direito, o que também gera a responsabilidade civil, porque o direito não tolera qualquer abuso, já que este é um ilícito pelo menos de natureza civil e como tal reclama uma reparação.

Convém ressaltar que o *caput* do art. 198 do Código Tributário Nacional proíbe qualquer divulgação sobre informações que digam respeito ao contribuinte: situação econômica, financeira, natureza dos seus negócios, estado ou situação atual dos mesmos ou de suas atividades.

Se esses elementos não podem ser divulgados para não chegarem aos ouvidos da concorrência, nem causarem danos em relação à imagem da empresa perante bancos, for-

* Hoje, art. 49, inciso I e II, da Lei nº 5.250/67.

necedores, clientes, sócios ou acionistas, como então permitir que o Estado livre e impunemente divulgue, sob rótulo nocivo e depreciativo, diariamente no próprio diário oficial do Estado nomes de pessoas jurídicas ou às vezes de pessoas físicas, e que até agora nenhuma autoridade do Ministério Público teve a coragem de ajuizar a ação civil pública para coibir esta prática danosa, nociva, que não constrói nada, apenas destrói, humilha, difama, degrada, sem qualquer proveito para a coletividade, sem qualquer proveito para o Estado-difamador, vendo-se, aí, apenas uma coação ou um constrangimento ilegal como formas de intimidação do contribuinte para forçá-lo a recolher o ICMS, quando o Estado tem os meios legais e próprios – as normas instrumentais que a lei lhe coloca nas mãos – como a cautelar fiscal de indisponibilidade de bens dos dirigentes das pessoas jurídicas e a execução fiscal.

10. FALSO TESTEMUNHO. Co-autoria de advogado. Induzimento, persuasão, convencimento para a testemunha mentir em juízo

Todos os meios lícitos são válidos em juízo, em defesa do réu, inclusive o silêncio do dele no interrogatório, quando este ato judicial necessário é induzido ou dirigido pelo juiz ou pelo relator nas ações penais originárias, a fim de garantir ou assegurar a condenação do réu.

O réu, ademais, não está obrigado a se incriminar.

Mas, nunca se admitirá que o advogado, quer funcione nessa qualidade, quer funcione no processo penal como defensor, venha a induzir, a persuadir, a motivar ou a convencer a testemunha a faltar com a verdade em juízo, seja para prejudicar ou para beneficiar alguém.

O advogado – desde que comprovado de maneira cabal – pode ser co-autor do crime de falso testemunho, isto é, crime contra a administração da justiça, quando o réu mentir em juízo persuadido por ele.

Esse delito é formal, não necessitando de resultado penal ou material, isto é, não interessa para o delito que o réu venha a ser condenado ou absolvido, ou que sua punibilidade venha ser declarada extinta; enfim, não interessa para a consumação do crime de falso testemunho o que ocorreu com o processo-crime, onde o falso teve lugar.

O crime é instantâneo e formal, como a bala que sai da arma de fogo e o seu portador não tem mais recursos físicos para paralisá-la, ou como a palavra, que é expelida pela fala...

O crime de falso testemunho é de gravidade máxima, porque ataca traiçoeiramente a justiça, através da falsidade da testemunha e, por isso, não pode ter qualquer contemplação em seu favor. De fato, o advogado que para se exibir, para mostrar *poder de fogo*, para *ganhar todas*, se serve do falso testemunho da pessoa que arrolou para dizer a verdade em juízo, mas que para conseguir o seu intento convence a testemunha a mentir, a instrui, induz, motiva, persuade, deve receber a reprimenda máxima, no campo penal, independentemente do processo disciplinar na Ordem dos Advogados do Brasil, para que no futuro se sinta inibido de continuar nesse *iter nocivo*, o que denigre a própria profissão, e que ele, assim agindo, está a desmerecê-la.

Torrencial é hoje a jurisprudência sobre a co-autoria do advogado no crime de falso testemunho, como se vê das seguintes decisões do Supremo Tribunal Federal e do Supe-

rior Tribunal de Justiça a seguir elencadas; e no sentido da autonomia do delito formal e instantâneo: STJ, HC nº 1759-5-SP, 5ª T., DJU-I de 17.5.1993, p. 9.342 e RHC nº 3046-1-SP, 6ª T., DJU-I de 14.4.1997, p. 12.799; STF, HC nº 73.976-8-SP, 2ª T., DJU-I de 11.10.1996, p. 38.501: "Irrelevante se o depoimento influiu no desfecho do processo penal", RHC nº 74.395-1-SP, 2ª T., DJU-I de 7.3.1997, p. 5421 e HC nº 74.691-8-SP, 1ª T., DJU-I de 11.4.1997, p. 12.190; RTJ 164/997 e HC nº 75.037-SP, informativo nº 75; STF, RTJ 112/126.

O falso testemunho, tendo como co-autor o defensor do réu, pode ser exemplificado com o ato do defensor, que motiva, persuade e convence decisivamente uma testemunha de defesa a mentir em juízo, a escamotear a verdade relevante dos fatos, a falar com firmeza e convicção que os atos delituosos noticiados no processo-crime em que ele é testemunha, foram ordenados pelo sócio A, afirmando que a emissão de notas frias, de notas calçadas ou espelhadas, de notas paralelas ou sanfonas; que os lançamentos falsos nos livros diários ou fiscais; as omissões de receitas auferidas; as vendas sem emissão de notas fiscais, ou com notas brancas nas vendas de balcão ou em estabelecimentos varejistas; o corte dos estoques nos inventários finais, obedeciam às ordens do sócio e era ele quem comandava de fato a empresa.

A afirmação aí é categórica, firme, inabalável, e se ela é mentirosa, se é uma farsa adredemente preparada e montada pelo defensor do réu no processo, o dolo específico se subsume com toda clareza, devendo atingir então não apenas a testemunha, mas, especialmente, também o defensor ou os defensores do réu que a instruíram, a convenceram, a motivaram a mentir em juízo, transferindo a responsabilidade penal que, no caso, era do sócio B, do procurador M, ou mesmo do controlador de capital da empresa, procurando, com isso, livrar os responsáveis da condenação penal, transferindo-a para o sócio A.

O desmascaramento da testemunha mentirosa e de seu indutor e motivador pode ser obtida com as declarações das pessoas que exemplificamos no capítulo V, com as conclusões do laudo pericial contábil oficial, dos peritos do Estado-juiz, produzido no mesmo inquérito, bem como as declarações em juízo, de outras testemunhas e de todos os sócios das empresas, de todos os diretores das sociedades anônimas ou dirigentes de outros entes paraestatais ou autarquias, bem como a elite de auditores, *controllers* ou gerentes.

Tem sido observado que, mesmo diante das provas documentais e da prova pericial contábil, o defensor desonesto não se escusa de convencer a testemunha para mentir em juízo.

Daí a primordial necessidade do Ministério Público, presente ao interrogatório, estar plenamente familiarizado com todos os detalhes do processo-crime, e ter em mãos cópias deste para contraditar a testemunha mentirosa e até requerer, no ato, a sua prisão em flagrante.

10.1. Jurisprudência mais específica sobre o delito

1. Sentença necessária. O Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o REsp nº 62.513-PR (RSTJ 89/376), decidiu que a ação penal relativa ao crime de falso testemunho depende da existência de sentença onde o depoimento falso foi produzido.

Isto também se aplicará no caso das ações penais originárias ao acórdão, por identidade de razão (Leis nº 8.038/90, arts. 1º a 12 e nº 8.658/93).

2. O silêncio da testemunha. "Quem depõe como testemunha não comete o falso, ao silenciar sobre fatos que poderiam incriminá-la" (STF, RTJ 163/626-637, Pleno).

Ninguém em são juízo está obrigado a se incriminar ou a se acusar em depoimentos, como testemunha. A obrigação de dizer a verdade em juízo tem como limite o direito da testemunha de não se auto-condenar pelas próprias palavras...

A testemunha, porém, que resolve falar em juízo, não pode mentir, mesmo que para isso tenha sido persuadida, convencida, *trabalhada* tenazmente, com afinco, noite e dia, pelo seu advogado, pelo seu defensor dativo. Se mentir em juízo, comete, de pronto, de imediato, o delito formal do falso testemunho, hábil à sua condenação – na falta de retrato –, independentemente do que vier a acontecer no processo onde ocorreu o delito de falso testemunho, que é autônomo e independente do processo onde a testemunha sob juramento, mentiu.

O mentir em juízo, no processo administrativo ou no inquérito policial compreende também as formas em que a testemunha tergiversa, desconversa, procura confundir, ludibriar, enganar, tapear, enrolar; enfim, a testemunha, em sua plena e sã consciência, induzida, seduzida juridicamente, falseia os fatos de que é sabedora e conhecedora, seja para beneficiar ou para prejudicar alguém.

3. Advogado. Imunidade inexistente para delinqüir. "O advogado pode ser co-autor do crime de falso testemunho, não estando para tal, protegido por qualquer imunidade profissional" (STF, RTJ 164/997-1006; HC nº 74.691-SP, 1ª T., rel. Min. Sydney Sanches).

4. Co-autoria de advogado. Caracterização. "A co-autoria fica caracterizada quando a testemunha é induzida, influenciada de maneira relevante, é convencida a mentir em seu depoimento. Co-autor é quem induz, convence, influencia de maneira relevante; enfim: persuade a testemunha a mentir em juízo. Inteligência da decisão do STF" (RTJ 164/997, item 1).

5. Processo Cível. Processo criminal. Inquérito policial. Juízo arbitral. Processo administrativo. Processo fiscal. O delito de falso testemunho pode ocorrer em qualquer um desses processos, e não apenas no juízo criminal, este compreendendo hoje: a) o juízo singular criminal; b) as ações penais originárias, nos tribunais (Leis nºs 8.038/90, arts. 1º a 12 e 8.658/93). Inteligência da decisão do Supremo Tribunal Federal no HC nº 75.037-SP (Informativo nº 75, de 18.6.1997). O delito pode ter como agentes o tradutor, o intérprete, o perito ou a testemunha.

10.2. Induzimento da testemunha. Dolo implícito

O dolo no crime de falso testemunho, quando presente a co-autoria, está mais que *compreendido, embutido* ou *implícito* no esforço mental ou no trabalho do co-autor para motivar, induzir, convencer, influenciar e persuadir a testemunha a mentir em juízo.

Esses verbos exigem a relevância, para que a testemunha se sinta persuadida, motivada e mesmo convencida de que deve mentir em juízo.

Os argumentos utilizados, então, pelo co-autor, devem ser influentes e decisivos, isto é, relevantes para que a testemunha assim *trabalhada adredemente* pelo co-autor, minta em juízo.

A testemunha tem, assim, a confiança inabalável no co-autor.

Por sua vez, o co-autor do falso testemunho tem plena e inegável consciência da ilicitude de sua conduta, voluntária aliás, no emprego dos meios persuasivos, motivadores, induzidores, influenciadores e que convenceram a testemunha a mentir em juízo.

10.3. Orientação específica do advogado. Atipicidade de conduta

O Superior Tribunal de Justiça, pela sua 6ª Turma, ao julgar o REsp nº 147.394-SP, sendo relator o Ministro Fernando Gonçalves (DJU-I de 8.6.1998, p. 187), porém, afastando-se da jurisprudência tradicional própria e do Supremo Tribunal Federal retro colacionada, negou a existência da co-autoria atribuída a advogado que orientara seu cliente para dizer *isso ou aquilo* em juízo, sem, no entanto, dar, oferecer ou prometer qualquer vantagem: "Na espécie, a conduta do recorrente (advogado) é atípica, porquanto limitou-se a instruir a testemunha a dizer isso ou aquilo em juízo criminal, sem, frise-se, conforme restou consignado pelo acórdão recorrido, dar, oferecer ou prometer qualquer vantagem".

Temos que, ocorrerá a co-autoria se a instrução for para a testemunha mentir, calar a verdade ou tergiversar a verdade. Tal faculdade é apenas do réu.

11. FIANÇA PENAL. Negativa ou recusa. Concessão. Parâmetros

A fiança penal só pode ser negada ou recusada nos casos ou hipóteses em que a lei penal é expressa e taxativa contra a sua concessão, isto é, existe uma norma constitucional impeditiva da concessão, ou um dispositivo de lei federal que, considerando a gravidade do delito, a inconveniência da concessão, a personalidade do réu e outros parâmetros objetivos e subjetivos, de forma clara, direta e expressa, declara que o crime é inafiançável; ou, em tais hipóteses, que o direito federal precisa, expressa, a fiança não será concedida.

Não deve existir, em princípio, qualquer direito alternativo, muito menos o emprego do famigerado *prudente arbítrio* na concessão da fiança penal, porque a admissibilidade da fiança é a regra; as exceções à sua não concessão devem vir expressas na Constituição Federal ou no direito penal, não podendo ficar a bel talante do aplicador da lei penal.

Estando esta cautela ligada à liberdade do condenado, réu ou acusado, ela deve ser interpretada à luz dos novos parâmetros e dos direitos-garantia que se subsumem dos incisos do art. 5º da Constituição, e apenas em caráter secundário serão invocadas disposições, quer do Código de Processo Penal, quer de normas anteriores a 5 de outubro de 1988, que não colidam, nem estejam em antinomia ou confronto com a lei maior, que é sempre a Constituição Federal.

11.1. Jurisprudência sobre a fiança penal

A) Decisões admitindo a fiança:

1. Não se tratando de prisão preventiva, e sendo o crime afiançável, cabível é a concessão da contracautela, para o réu permanecer (ou aguardar) em liberdade, a decisão de seu recurso (RSTJ 89/395).

2. Falsidade ideológica (art. 299 do CP). Cabível a fiança (CPP, art. 323, I) (STF, RHC nº 75.917-9-RS, 2ª T., DJU-I de 5.6.1998, p. 29).

3. Pena mínima *in abstrato* não superior a dois anos. Na concessão da fiança, leva-se em conta a pena mínima, abstratamente considerada (STF, HC nº 76.544-1-RJ, DJU-I de 20.2.1998, pp. 61-62, invocando vários precedentes e copiosa doutrina).

4. Execução provisória da condenação. Recurso extraordinário e especial pendentes. Irrelevante a inexistência de efeito suspensivo a recurso extraordinário ou a recurso especial ou a execução provisória da condenação em 2º grau (STF, HC nº 76.544-1-RJ, DJU-I de 20.2.1998, p. 62, invocando o HC nº 72.169-RJ).

B) Decisão negando a fiança. "Trânsito em julgado da *decisão condenatória* impede a concessão da fiança (CPP, art. 334)" (STF, HC nº 72.169-RJ, rel. Min. Sepúlveda Pertence, invocado no HC nº 76.544-1-RJ, DJU-I de 20.2.1998, pp. 61-62).

C) A Lei Federal nº 9.714, de 25.11.98 (DOU-I de 26.11.98), alterou os arts. 43, 44, 45, 46, 47, 55 e 77 do Codigo Penal, substituindo penas privativas de liberdade, por penas restritivas de direitos (STF, HC nº 79.376-RJ, DJU-I de 02.8.99, p. 56), alterando o art. 323, I, do CPP (pena de dois anos para quatro anos).

11.2. Pena mínima *in abstrato*

Na concessão da fiança penal, observam-se:

a) a pena mínima considerada sempre abstratamente, e não aquela que foi imposta concretamente ao condenado. (Ver letra "C" retro);

b) a inexistência de trânsito em julgado da decisão condenatória (esta exigindo a execução definitiva da pena) (cf. STF, RTJ 165/267-273, 1ª T, invocando cinco precedentes: quatro da 1ª e um da 2ª Turma).

Vide no Capítulo V, o item nº 4.

12. FLAGRANTE NOS CRIMES FAZENDÁRIOS

Nos crimes fazendários também pode ocorrer casos de flagrante, onde o contribuinte delinqüente é surpreendido *com a mão na massa*, ou ocorrem apreensões de bens, mercadorias, produtos ou veículos em situação delituosa, de que são exemplos, na modalidade de flagrante esperado, fruto de *campanas*:

1º) Transportes de mercadorias, produtos, matérias-primas, outros insumos de produção, bens de consumo ou intermediários para aplicação no processo produtivo, produtos agropecuários ou hortifrutigrangeiros, *cobertos por notas frias, notas sanfonas, notas paralelas;*

2º) Transporte de mercadorias, produtos, matérias-primas e demais bens móveis acima exemplificados, *sem notas fiscais;*

3º) Transporte de mercadorias, produtos, insumos de produção e outros bens móveis de comércio ou para a indústria, *em quantidades ou qualidades totalmente diversas das descritas nas notas fiscais* que os acompanham;

4º) Transporte de produtos que, quando remetidos para outros Estados, estariam imunes ou seriam não tributáveis pelo ICMS, como sói acontecer com o *combustível* e os *lubrificantes derivados de petróleo* (CF, art. 155, X, *b*), mas que não obstantes as notas fiscais serem expressas quanto aos destinatários em *outros Estados*, os bens são vendidos para comerciantes ou industriais localizados no próprio Estado do remetente, o que caracteriza o concurso formal dos crimes de falsidade ideológica e sonegação fiscal do ICMS;

5º) O mesmo procedimento do 4º item pode ocorrer, também, com a remessa de produtos que têm nas notas fiscais como destino a Zona Franca de Manaus (ICMS interestadual de 7%), mas são vendidos e entregues no mesmo Estado, onde a alíquota é de 17% ou 18%, ocorrendo a sonegação fiscal da diferença de alíquota em detrimento do Estado *remetente*, além da falsidade ideológica contida nas notas fiscais de remessa;

6º) Mercadorias de comércio, que são transportadas como sendo *resíduos*, *sucatas* ou *material usado*, consoante as notas fiscais que as acompanham, com preços irrisórios, mas na realidade se trata de produtos novos ou mercadorias novas, de comercialização normal, ocorrendo aí falsidade ideológica nas notas fiscais, sub-faturamento em face do preço sensivelmente menor, além da eventual sonegação fiscal do ICMS (ou do IPI, conforme o caso), que no caso das falsas *sucatas*, *resíduos* ou *mercadorias usadas*, têm geralmente o ICMS diferido para o momento em que ocorrer a circulação decorrente de sua industrialização.

7º) Outras apreensões em flagrante:

a) *notas frias*. A apreensão destes documentos ideologicamente falsos pode ocorrer no próprio estabelecimento emitente, ou pela fiscalização no estabelecimento do contribuinte usuário;

b) *notas calçadas ou espelhadas*. A apreensão de blocos de notas fiscais no estabelecimento fraudador e emitente, o que é descoberto após a apreensão da 1ª via da mesma nota fiscal, porém, com valor superior ao que consta na nota fiscal presa ao talonário, bloco ou sanfona, em poder do estabelecimento emissor;

c) *notas paralelas ou clonadas*. São notas impressas em duplicidade de numeração, série, cor, formato e gramatura de papel idênticos, cuja clonagem só é constatada com a apreensão, geralmente no trânsito das mercadorias ou produtos, e verificação na empresa. A *campana* para tal é absolutamente necessária;

d) *notas sanfonas*. A apreensão de uma nota fiscal que serve de sanfona, para o transporte de mercadorias tributadas mais de uma vez com a sua utilização; é o caso de flagrante por excelência, por que é exatamente o mais difícil, necessitando de *campana* permanente, disfarçada, para surpreender o transporte da mercadoria ou o seu recebimento com esse tipo de *falsum*.

O transporte de produtos ou mercadorias mais de uma vez, com a mesma nota fiscal, também é conhecido como "reutilização de nota".

12.1. Ônus da prova do ilícito penal fazendário. Situações fáticas exemplificadas. Presunção fiscal. Inadmissibilidade e nulidade. Apreensões abusivas ou arbitrárias e abuso de poder

Cabe única e exclusivamente aos agentes do fisco em atividade, comprovar documental e de maneira cabal e irrefutável, antes de qualquer apreensão, *a existência de uma das situações fáticas exemplificadas nos itens precedentes*, bem como nas letras do 7º item.

Não se admite, em hipótese alguma, que os agentes do fisco ou eventualmente policiais, partindo de presunções fiscais, de ficções, criem situações fáticas inexistentes para os casos concretos exemplificados. A prova deve ser cabal, irrefutável e sempre antes da lavratura do termo de apreensão de bens, mercadorias ou produtos, ou do auto de apreensão de coisas móveis.

Ocorrendo a apreensão fora do antes exemplificado, tal fato caracterizará de imediato o delito de abuso de autoridade, nas modalidades de desvio e abuso de poder; e se lavrado auto de infração nas mesmas condições, para cobrança de impostos e consectários legais, estará presente o delito de excesso de exação (art. 20 da Lei nº 8.137/90), em concurso formal com o delito referido na alínea *h* do art. 4º da Lei nº 4.898/65.

É importante que se destaque: que o fisco não pode inverter o ônus da prova, transferindo-o para o contribuinte ou para o transportador dos bens, posto que o direito e o dever de fiscalizar, de apreender quando presente circunstância fática grave que justifique tal ato *in extremis*, e de lançar tributos, constituindo o respectivo crédito tributário, é exclusivo e intransferível dos agentes fiscais investidos dos poderes legais do cargo que exercem.

A inversão será inexistente e juridicamente nula em seus efeitos írritos e sempre *ex tunc*, invalidando totalmente o ato, que restará, então, além de nulo, também inconvalidável.

Cabe ao Ministério Público examinar com cautela e prudência, antes de denunciar a esmo, cada situação concreta e fática, para evitar o abuso do poder de denunciar.

12.2. Flagrante esperado

Nos exemplos que acabamos de expor, o flagrante é sempre o esperado, em face da falada *campana* pelos agentes do fisco, isoladamente, ou sob a proteção de policiais, oficialmente destacados para a missão externa.

O flagrante esperado, que se concretiza com a apreensão dos elementos exemplificados nos sete casos retro mencionados, ou com a prisão dos delinqüentes flagrados em situação delituosa, não torna nula a prisão, nem o processo administrativo-fiscal quanto aos tributos devidos, muito menos o processo penal daí oriundo.

Obviamente que o abuso e o excesso de poder estão descartados, para não maculare m o ato da apreensão e do flagrante esperado.

12.3. Eficácia e validade do flagrante esperado

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o HC nº 71.689-0-SP, repeliu a argüição do impetrante que pretendia ver no flagrante esperado um flagrante preparado, para inquiná-lo de nulidade: "Não configura situação de flagrante preparado aquele em que a polícia, tendo conhecimento prévio do fato delituoso, vem a surpreender, em sua prática, o agente que, espontâneamente, iniciara o processo de execução" (do delito) (1ª T., DJU-I de 12.4.1996, p. 11.072, tendo como precedente o HC nº 67.984, 1ª T., DJU-I de 10.8.1990).

12.4. Flagrante preparado. Nulidade do ato

Ocorre quando a autoridade dá um estímulo ou um incentivo para que o agente pratique o ato delituoso. É um *empurrão para o crime*, uma cilada, um ardil, ou um engodo para prendê-lo *com a mão na massa*.

Sendo uma conduta insidiosa, traiçoeira, ilícita e anti-jurídica, o flagrante preparado nulifica o ato e suas conseqüências.

Confira, a propósito: STJ, RHC nº 4.908-MG, 6ªT., DJU-I de 17.3.1997, p. 7.553.

12.5. Bando ou quadrilha. Prisão em flagrante

O flagrante de pessoas que compõem técnica e juridicamente o delito de formação de bando ou quadrilha pode ser verificado – com as prisões no ato, por se tratar de crime permanente, enquanto durar a associação delituosa, e o número mínimo de componentes do bando for o exigido pelo dispositivo do Código Penal ou da lei especial penal – também nos crimes fazendários, de que são exemplos típicos os agentes surpreendidos nos atos de:

a) *emissão sistemática para venda, de notas frias*, mormente as que contêm créditos fiscais de impostos indiretos que os admitem, como no caso do IPI, do ICMS ou do ISS, este quando tal crédito estiver expresso na LC nº 56/87; ou quando tais notas, mesmo sem créditos fiscais, vão ser contabilizadas para descarregar o caixa oficial; permitir retiradas sem a legitimidade da legislação do imposto de renda, sem retenção do imposto na fonte e que, acobertadas pela saída de numerário do caixa 1, não serão contabilizadas; aumentar custos, gastos, despesas fíctas, que irão reduzir o lucro real tributável e, conseqüentemente, a contribuição social sobre o lucro (CSLL);

b) *emissão de notas calçadas ou espelhadas,* conduta delituosa que vai reduzir a receita ou o faturamento da empresa, e assim, sonegar, simultaneamente, o IRPJ, a CSLL, a Cofins, o PIS, o ICMS, o IPI, o ISS, se a operação era tributada por quaisquer dos impostos. Exige-se a apreensão de 1ª via da nota fiscal;

c) *emissão de notas paralelas,* que são postas em circulação, para dar cobertura fiscal ao trânsito dos bens, mercadorias, produtos vendidos, mas que não são contabilizadas, ocorrendo estão sonegação fiscal total dos impostos e das contribuições sociais devidas (acima exemplificados);

d) emissão e circulação de notas sanfonas, que têm a finalidade das notas paralelas, apenas com a diferença de que aquelas (sanfonas), são legítimas, servindo, porém, para dar cobertura a uma mesma saída tributada pelo IPI ou a uma circulação tributada pelo ICMS, mais de uma vez, com a mesma nota; enquanto que as notas paralelas, como já visto, são notas em duplicidade de numeração e série, ou "clonadas".

e) falsificação sistemática ou venda de certidão negativa de débito (CND). Confira, a propósito, STJ, RHC nº 8.176-SP, 6ª T., DJU-I de 28.6.1999, p. 153).

12.6. Flagrante nos crimes fazendários. Prisão em flagrante

Ainda são exemplos de casos em que pode ocorrer o flagrante legalmente admissível, porque se trata de atos ou fatos que perduram no tempo, que não têm solução de continuidade, que são verdadeiramente habituais e, assim, não se interrompem, não se suspendem, são, ao contrário, permanentes, o que justifica até (dependendo da gravidade da conduta dolosa dos agentes, da gravidade e da repercurssão dos delitos, do vulto patrimonial do dano material sofrido pela Fazenda Pública) a *própria prisão preventiva* dos agentes penal-

mente responsáveis, que vierem a ser presos em flagrante delito, ou que forem capturados em seguida, por evasão do local antes do flagrante ou dele estarem ausentes circunstancialmente, nomeadamente no caso de agentes, que são delinqüentes habituais nos crimes fazendários.

Exemplos de casos de flagrante *fazendários:*

1º) Sonegação fiscal (fatos relacionados com o delito):

a) *empregados não registrados há meses ou anos,* que prestam serviços de natureza não eventual, em caráter permanente, sob dependência hierárquica e econômica à uma empresa, órgão, entidade, nomeadamente quando os seus serviços estão relacionados ou vinculados às atividades essenciais ou preponderantes do mau empregador (empresa individual, sociedade organizada ou não, órgão ou entidade paraestatal etc.). Nas circunstâncias de cada caso concreto, pode já ter ocorrido sonegação fiscal de fundo de garantia (FGTS), do seguro de acidentes do trabalho (SAT), das contribuições devidas pelo empregador ao INSS (parte do empregado, parte da empresa). O caso registra uma omissão dolosa, se o empregado está nessas condições há meses consecutivos ou mesmo há anos, sem registro, sem garantia qualquer, o que, porém, deve ser objeto de prova cabal e irrefutável, não havendo qualquer motivo legal que autorize a falta de registro do trabalhador, como empregado;

b) *depósitos no exterior, de pessoas físicas,* sem origem lícita comprovada, e fora das declarações de bens apresentadas à Receita Federal, mormente se os depósitos já existem há mais de um exercício findo, e continuam sendo omitidos do conhecimento do fisco federal. Se o seu titular nunca apresentou declaração de bens, então há indícios veementes de omissão dolosa, que não é, por si só, prova cabal de sonegação fiscal, como vimos. Como exemplo temos as Leis federais nºs. 9.250/95, art. 25 e seu § 1º, 4.069/62, art. 51, § 1º, 4.506/64, art. 26; Decreto-lei nº 433/69, art. 3º e seu parágrafo único; CTN, arts. 3º e 43.

c) *patrimônio da pessoa física, fora da declaração de bens,* quando já apresentada a declaração à Receita Federal, ou o patrimônio sem origem lícita comprovada idoneamente nunca foi declarado ao fisco federal, o que faz presumir a existência de sonegação fiscal para sua aquisição, presunção esta que não pode se erigir em prova cabal e hábil para o lançamento, para a autuação do titular do patrimônio, ou para a constituição do respectivo crédito tributário (IRPF e consectários legais). A legislação específica é a constante do item anterior:

d) *crimes habituais.* Onde a situação de flagrante é incontestável, está mais que configurada, pela permanência dos agentes na continuidade delitiva sem interrupção, sem pausa, com o *animus nocendi, vel lucrandi, ac delinqüendi,* como se a prática ininterrupta e constante, sistemática dos delitos (crimes fazendários), fosse um meio de vida, uma ocupação lícita ou uma profissão honrosa.

Confira, nesta obra, "Bando ou quadrilha", itens 1º a 5º, "Fraudes por ação, fraudes por omissão. Crimes habituais mais repetitivos na área tributária" etc.

2º) Apropriação indébita fiscal ou previdenciária. Situação delituosa que caracteriza flagrante, traduzida com o exaurimento do prazo certo e determinado que, marcado na intimação judicial ou na notificação judicial específica, dirigida ao agente penalmente responsável (isto é, quem tinha o dever de determinar o recolhimento dos impostos ou das contribuições de fonte, em razão do cargo, função ou atribuições; ou que tinha o poder de

determinar os recolhimentos), *o qual, sem qualquer justa causa elisiva relevante* existente comprovadamente, deixou exaurir ou fluir o prazo fatal sem recolher integralmente as contribuições sociais ou os impostos de fonte, e sem requerer o parcelamento integral dos impostos ou das contribuições de fonte, o que caracteriza o dolo específico, o *animus habendi rem sibi*, isto é, a vontade consciente e voluntária de transformar em seu ou da empresa o valor de que tinha a posse precária, transitória e provisória, em face da empresa, órgão, entidade, firma, ser eleita como fonte, pela lei.

Na situação fática comprovada, nas circunstâncias materiais, mormente quando o fato perdura por longos meses ininterruptos, ou até por anos contínuos ou não, não estando presente qualquer fato relevante ou causa elisiva relevante que desobrigasse o agente de manter outra conduta, fica inafastável a situação de flagrante delito, sempre após o exaurimento do prazo marcado na notificação judicial específica ou na intimação judicial específica, comprovadamente recebida pelo agente penalmente responsável.

Também aqui pode até ocorrer a prisão em flagrante, dependendo do tempo em que perdura o delito consumado, o valor da apropriação indébita e a própria conduta dolosa do agente penalmente responsável, como delinqüente habitual.

13. HABITUALIDADE DELITIVA. CRIMES HABITUAIS. Continuidade delitiva pelo mesmo agente. O crime habitual não exige reincidência penal

Para efeitos de avaliação, de qualificação, de mensuração em tema de crimes fazendários, a existência de habitualidade delitiva, a presença de crimes habituais ou a ocorrência da continuidade delitiva pelo mesmo agente não necessitam de condenações anteriores com trânsito em julgado (e assim, a reincidência penal é irrelevante).

Positivado que o agente penalmente responsável vem delinqüindo habitualmente nos crimes fazendários (mesmo que também *opere* nos crimes comuns), demonstrando ter conduta dolosa indiscutível, seja pela sonegação fiscal contumaz, seja pela apropriação indébita fiscal ou previdenciária, ou através da falsidade ideológica como *meio* para o primeiro delito, ou no uso sistemático de certidões negativas de débito falsas, fazendo dos delitos exemplificados um verdadeiro *meio de vida*, ou uma *profissão* rentável, fica caracterizada a existência do crime habitual, da habitualidade delitiva, da continuidade delitiva, independentemente, repita-se, da existência de processos-crimes com condenações transitadas em julgado, independentemente da reincidência penal daí decorrente.

Se já existem processos criminais ou inquéritos policiais em andamento, desde que se refiram especificamente ao mesmo agente penalmente responsável e desde que se refiram aos crimes fazendários, embora em modalidades variadas, o agente já pode ostentar *péssimos* antecedentes penais, que devem ser considerados obrigatoriamente:

a) para efeitos de impetração de *habeas corpus;*

b) para efeitos do art. 59 do Código Penal;

c) para efeitos da aplicação da pena, sem os benefícios da *lex mitior*, mas com os agravamentos da lei nova, como já estudado (ver "Irretroatividade da lei penal").

Em suma: a habitualidade delitiva, que caracteriza o crime habitual – e que não deve em hipótese alguma ser confundida com o crime continuado – é uma situação de fato, que

não depende de condenações anteriores transitadas ou não em julgado, nem depende da reincidência penal, sendo tanto as condenações anteriores quanto a reincidência penal, totalmente irrelevantes no caso.

Exemplos de situações fáticas que caracterizam a existência de crimes habituais ou continuidade delitiva:

a) situações elencadas no sub-título "Flagrante nos crimes fazendários";

b) a contumácia verificada nos exemplos dados em "Corrupção ativa";

c) a prática habitual do descaminho, mormente por via aérea;

d) a prática habitual na distribuição ou revenda de contrabando;

e) os exemplos dados em "Irretroatividade da lei penal" (crimes habituais mais repetitivos na área tributária);

f) situações delituosas elencadas em "Responsabilidade penal ilimitada", quando repetitivas, com os mesmos agentes (delinqüentes);

g) os exemplos, se repetitivos, das situações exemplificadas nas letras *a* a *g* em "Fraudes fiscais. Análise de balanços e demonstrações", nas "Outras fraudes", letras *a* a *c* e nos exemplos das "Fraudes por omissão e fraudes por ação".

14. INDEPENDÊNCIA DAS INSTÂNCIAS NOS CRIMES FAZENDÁRIOS

"São independentes as instâncias penal e administrativa, repercutindo aquela nesta, quando ela se manifesta sobre a inexistência material do fato ou pela negativa de sua autoria" (STF, RTJ 166/171, Pleno; RTJ 166/189, Pleno).

A premissa supra deve ser tomada ao pé da letra, hoje?

Se o próprio fisco, diante da relevância dos fundamentos da impugnação do contribuinte (defesa contra o lançamento, contra o auto de infração, contra a notificação fiscal do lançamento, contra a constituição do crédito tributário ou previdenciário), tempestiva e calçada em provas irrefutáveis, lícitas, reconhece a total (ou parcial, mas preponderante) improcedência e insubsistência do auto de infração ou da notificação fiscal, seja por erro de fato, seja mesmo por erro de direito, cometidos pelos agentes do fisco (fato gerador não ocorrente, inexistente ou impossível; base de cálculo totalmente errada, reduzindo drasticamente o valor tributário; direito de lançar já caduco – atingido pela decadência; tributo ou contribuição já anistiado, remido; tributo ou contribuição formal e materialmente parcelado, cujo acordo está sendo cumprido em dia; dívida fiscal ou previdenciária já paga etc.), qual o destino de uma denúncia que foi efetivada e formalizada oficialmente pelo Ministério Público que confiou apenas na representação criminal do fisco, que confiou apenas na *noticia criminis* ou no auto de infração ou ainda, na notificação fiscal, sem se dar ao trabalho de requerer de imediato a instauração do obrigatório inquérito policial, para apurar com exatidão com a realização da perícia contábil oficial, com as declarações das pessoas elencadas no capítulo III, e assim ter diante de si a verdade real?

Deve semelhante ação penal prosseguir, se ela não tem nenhuma possibilidade jurídica de desenvolvimento válido e regular, se o próprio fato em que se escuda é inexistente, no caso, se não há a menor possibilidade jurídica para a causa de pedir (a condenação dos denunciados)? Se os fundamentos jurídicos dos pedidos são írritos?

Em suma: a premissa antes transcrita é válida para os reflexos das decisões penais sobre as cíveis, mormente na responsabilidade civil, em face da norma do art. 1.525 do Código Civil Brasileiro, não assim, para efeitos dos crimes fazendários...

15. INSCRIÇÃO E CADASTRO CANCELADOS, BLOQUEADOS, SUSPENSOS OU INAPTOS. Ato administrativo sem processo prévio, em contraditório pleno. Atentado ao exercício da profissão

O cancelamento, a suspensão, o bloqueio do CNPJ, da inscrição fiscal, constituem atos administrativos que exigem a formalização de processo administrativo prévio, em contraditório pleno e amplo, com a ampla defesa do contribuinte, sob pena de na sua inexistência, ou não sendo permitida a defesa em toda a sua plenitude, com a produção de todas as provas cabíveis por serem pertinentes, ocorrer o delito de atentado ao exercício da profissão, tipificado expressamente na alínea *j* do art. 3º da Lei nº 4.898/65, na redação dada pela Lei nº 6.657, de junho de 1979.

Os atos administrativos exemplificados trarão graves conseqüências para o contribuinte*, tolhendo-o na vida prática do exercício do livre comércio, da indústria ou da prestação de serviços, de forma lícita, às claras, e de forma legal, posto que um contribuinte que teve cancelado, bloqueado ou suspenso seus cadastros ficará nas seguintes e indesejáveis condições:

1ª) Terá as notas fiscais emitidas declaradas inidôneas, inaptas e, assim, não poderão ser contabilizadas com os créditos fiscais que destacaram. Se o destinatário da nota fiscal escriturar os créditos, estes serão glosados pelo fisco, com a lavratura do auto de infração e dos consectários legais (4ª condição abaixo);

2ª) Entrará, forçosamente, na clandestinidade insustentável;

3ª) Será submetido aos odiosos regimes fiscais discriminatórios, ditos de especiais, humilhantes perante os demais contribuintes;

4ª) Terá seu estabelecimento visitado diariamente por agentes do fisco, para colocação de vistos em documentos fiscais, sem o que as notas serão consideradas absolutamente inidôneas;

5ª) Terá graves dificuldades financeiras e econômicas para operar com clientes, fornecedores, bancos etc.

Ora, tais conseqüências são por demais excepcionalíssimas, frente aos direitos-garantia assegurados a todos pelos arts. 1º, IV, *in fine* e 170, *caput* e inciso IV, § 5º, XIII, da Constituição Federal.

Daí que, sendo exceções excepcionalíssimas aos mesmos direitos, os atos administrativos de cancelamento, bloqueio, suspensão dos cadastros, exigem o aludido processo administrativo prévio, e os atos só terão validade e legitimidade se restar provado de maneira cabal e irrefutável a total impossibilidade de o contribuinte continuar a operar

---

* Como o CNPJ, o CPF, estão "clonados" entre a Receita Federal e os bancos, a declaração de inapta, é imediatamente captada pelos bancos, qualquer que seja a causa da "inaptidão"...

normalmente, em face de se tratar de um delinqüente habitual, que faz do delito um meio de vida, uma profissão, já tendo sido apanhado na contumácia de:

a) emissão de notas frias, paralelas, sanfonas, calçadas ou espelhadas;

b) utilização de notas frias adquiridas de terceiros;

c) utilização de certidões negativas de débito falsas;

d) falsificação e adulteração de notas fiscais de fornecedores;

e) omissão sistemática de lançamentos nos livros diários ou fiscais, em relação a documentos relacionados com as operações normais (notas fiscais de compras, de entradas, de aquisições; notas fiscais emitidas e não lançadas: movimentação bancária sem escrituração nos diários etc.);

f) falsificação de guia de recolhimento de previdência social (GPS-INSS).

É preciso, pois, que os fatos fiscais ilícitos e as fraudes fiscais praticadas pelo contribuinte sejam de tal ordem que o cancelamento, o bloqueio ou a suspensão de seus cadastros, registros ou inscrições se mostrem como medidas absolutamente necessárias e *in extremis*.

Tais atos administrativos torna-se-ão abusivos e a reclamar mandado de segurança, inexistindo o aludido processo prévio em contraditório pleno, ou quando o contribuinte for tolhido do direito de defesa no processo.

Ocorrendo esses fatos graves, estará presente o delito de abuso de poder na suspensão, cancelamento ou bloqueio não existindo o processo administrativo-prévio em contraditório pleno e amplo; ou o delito de desvio de poder, se ocorrer cerceamento do direito de defesa.

Equiparam-se, para todos os efeitos: o bloqueio, o cancelamento, a suspensão e a inaptidão dos cadastros ou inscrições.

16. IRRETROATIVIDADE DA LEI PENAL (*lex gravior*). Regra geral. Crime habitual e a absoluta irretroatividade para beneficiar. Natureza jurídica do princípio da irretroatividade

A natureza jurídica do princípio constitucional-penal da irretroatividade da lei penal – salvo quando ela for mais benigna, mais branda, dita de *lex mitior* (CF, art. 5º, XL; CP, art. 2º, parágrafo único), o que não se aplica ao crime habitual – *é de direito penal material*, porque incide sobre a situação física ou econômica do agente, acusado ou réu, quanto à custódia ou a multa, ou a privação de certos direitos (Lei nº 9.714/98).

Assim, toda lei que trouxer agravamento, sanção, penas mais pesadas, multas mais onerosas, regime de cumprimento da pena mais rigorosos ou mais severos; ou que cortar ou reduzir benefícios penais, só terá aplicação aos fatos futuros a partir da sua vigência, isto é, a lei só se aplicará às sentenças condenatórias relativas aos fatos ocorridos na vigência da *lex gravior*.

O Supremo Tribunal Federal, interpretando o art. 5º, XL, da Constituição Federal, decidiu que a exegese desse dispositivo se refere unicamente às normas de direito penal material, o que exclui ou repele as normas instrumentais de caráter processual penal ou direito adjetivo penal, enquanto aquelas de direito material integram o direito substantivo penal.

Em suma: incide sobre o Código Penal e as leis penais especiais, não se refletindo sobre o Código de Processo Penal, nem sobre as leis especiais de cunho processual penal (ritos penais).

Trata-se de uma decisão importante, que se encontra no DJU-I de 13.9.1996, pp. 33.236-237 (E. Dec. no Ag.Rg. nº 177.313-MG, 1ª Turma). Ainda no mesmo sentido: STF, HC nº 74.410-SP, Informativo nº 56, de 11.12.1996.

São por estes fundamentos que o art. 366 do Código de Processo Penal, na redação da Lei nº 9.271/96, não pode retroagir, porque iria afetar o direito material penal, no caso, a prescrição penal; o processo paralisaria, enquanto corria a prescrição (cf. STJ, RHC nº 6.595-MS, 5ª T, DJU-I de 8.9.1997, p. 42.532 e RHC nº 6.343-SP, 5ª T., DJU-I de 29.9.1997, p. 48.236; Resp nº 200.241-SP, 5ª T, DJU-I de 16.8.1999, p. 98; HC nº 9.663-SP, 6ª T. DJU-I de 30.8.1999, p. 78; Resp nº 178.482-SP, 6ª T, DJU-I de 22.11.1999, p. 203).

16.1. Irretroatividade da *lex gravior*. Institutos não atingidos por ela. Exceção que permite sua aplicação

Como vimos, a natureza jurídica do princípio constitucional-penal da irretroatividade da lei penal é sempre de direito material penal, em caráter exclusivo ou mesmo absoluto, não se extendendo ao direito processual penal.

Por isso, a *lex gravior* não pode atingir, afetar, macular ou prejudicar qualquer um dos institutos que formam a estrutura do direito substantivo penal, tais como os abaixo elencados:

1º) Tipificação do delito;
2º) Definição do delito;
3º) Qualificação do delito;
4º) Estabelecimento das penas;
5º) Circunstâncias que aumentam ou reduzem as penas;
6º) Circunstâncias que agravam ou atenuam as penas;
7º) Critérios de aplicação das penas (atual critério trifásico, por exemplo);
8º) Modo de execução das penas, de sua substituição;
9º) Restrição a direitos, pena pecuniária;
10º) Regime de cumprimento da pena;
11º) Causas de extinção da punibilidade;
12º) Causas de exclusão da culpabilidade, da antijuridicidade;
13º) Causas de ocorrência da prescrição, de suspensão ou interrupção;
14º) Remissão, detração, anistia, suspensão ou extinção da pena;
15º) *Sursis* penal e processual;
16º) Penas restritivas de direitos (Lei nº 9.714/98). etc.

16.2. Crime habitual. Conduta delitiva profissional

O agente que age habitualmente praticando delitos, como se fossem sua verdadeira e única ou habitual profissão, e que já delinqüia na vigência da lei antiga, e continuou a

delinqüir – nomeadamente na mesma *espécie* ou nos mesmos tipos penais ou assemelhados – na vigência da *lex gravior*, não está protegido pelo princípio da irretroatividade da lei penal.

Veja "Habitualidade delitiva. Crimes habituais".

16.3. Aplicação prática da irretroatividade da lei penal. Retroatividade

O princípio da irretroatividade da lei penal se erige em verdadeiro direito-garantia, tanto é que inserido nos direitos fundamentais, em cláusula pétrea (art. 5º, XL, da CF).

Por isso, não pode ser violado, alterado, revogado, nem desprezado ou ignorado, tanto pelo legislador como pelo aplicador da lei penal de direito material, isto é, de direito substantivo penal.

A irretroatividade não admite que:

a) ninguém seja denunciado, nem condenado por fato pretérito, não tipificado em lei penal anterior à existência do fato;

b) ninguém seja apenado com sanção maior ou mais grave do que a prevista na lei penal, para o fato delituoso à época em que foi praticado (consumado ou tentado), em face da superveniência de lei posterior à ocorrência do fato, que majorou a pena (a exceção do agente habitual);

c) que em face da lei nova, o fato pretérito seja tratado mais gravosamente, no âmbito do direito penal material (pena, regime de cumprimento, tipificação, extinção da punibilidade).

A retroatividade se aplica, porém:

a) ao fato que era tipificado em lei anterior, mas pela lei nova, foi descriminalizado;

b) à redução da pena relativa a fato delituoso praticado na vigência da lei antiga, ou à despenalização do fato, tudo em face da superveniência da lei nova;

c) no caso da letra *a*, tanto os processos penais em andamento, quanto os inquéritos policiais *in fieri*, ou as denúncias penais nas mesmas condições, isto é, que ainda seriam oferecidas, tornam-se *cadáveres insepultos*, devem ser arquivadas com parecer motivado, com base no dispositivo da lei nova descriminalizante do fato. As denúncias já recebidas serão objetos de sentença declaratória e extintora do feito.

16.4. Crimes habituais. Irretroatividade da lei mais benigna

Nos crimes habituais, onde a continuidade delitiva do agente demonstra seu *animus nocendi vel lucrandi* com o delito, transformando este num verdadeiro meio de vida, ou fazendo da sua conduta delituosa uma lucrativa profissão, e demonstrando ainda um total desprezo ao interesse público relevante que ele afeta com seus atos e uma conduta incorrigível, a lei nova, por mais benigna, por mais branda ou favorável que seja, não retroage para beneficiar o agente. Ele será punido pela lei antiga mais severa, mais draconiana, posto que, se já vinha delinqüindo há tempos, na vigência da lei antiga, continuou sem solução de continuidade a delinqüir na vigência da lei nova. O regime de cumprimento da pena *gravior* também ser-lhe-à aplicado.

A aplicação da lei mais benigna seria a concessão de um prêmio ao elemento, representando uma verdadeira afronta aos princípios ético-constitucionais que regem o direito penal material (direito substantivo penal), ferindo a ética e a moralidade, e tratando desigualmente os demais que cumprem a lei. Se o agente escolheu o *iter criminis* permanente, respondendo a vários inquéritos policiais, ou mesmo se condenado, ainda que sem trânsito em julgado, e continua na senda do crime, deve suportar o rigor da lei, porque dela sempre zombou, ou entendeu ser intocável em relação aos demais contribuintes. Ao delinqüente contumaz, incorrigível, todo rigor da lei é pouco.

16.5. Crime habituais mais *repetitivos* na área tributária

A prática tem demonstrado que em tema de crimes habituais, onde não se aplica a retroatividade da lei mais benigna, mais branda ou *lex mitior*, apresentam-se com maior freqüência de incidência os relativos a:

a) emissão e venda ou *cessão* de notas frias;

b) emissão e circulação de notas calçadas ou espelhadas;

c) emissão e circulação de notas sanfonas ou paralelas;

d) contrabando ou descaminho;

e) certidões negativas de débito falsas ou falsificadas, vendidas para terceiros usuários;

f) quitações de tributos e contribuições através de autenticações falsas, ou mediante adulteração das verdadeiras (estelionato e *falsum*, tendo como vítima o contribuinte);

g) estouro de caixa ou passivo fictício;

h) lançamentos ideológicamente falsos em livros diários, para supressão, redução, postergamento ou diferimento de impostos;

i) lançamentos de notas fiscais ou notas faturas com operações tributadas pelo IPI ou pelo ICMS, de circulação de mercadorias tributadas ou de saídas de produtos industrializados tributados pelo IPI (cf. TIPI), fatos fiscais esses para os quais não haja qualquer dúvida quanto à sua tributação, em colunas dos livros fiscais respectivos, como "mercadorias ou produtos isentos, não tributados, ou com alíquota zero ou alíquota reduzida", o que caracteriza o concurso formal de crimes: falsidade ideológica (crime-meio), para obter redução ou supressão de um dos impostos devidos (sonegação fiscal);

j) lançamentos em livros de notas fiscais emitidas pela vendedora de mercadorias isentas do ICMS enviadas para outros Estados quando, na realidade, tais mercadorias são entregues a atacadistas, revendedores ou compradores com estabelecimento no próprio Estado do vendedor (caso dos produtos a que se refere a alínea *b* do inciso IX do art. 155 da CF);

l) emissão de notas fiscais, na situação do item *j*;

m) transporte de mercadorias, bens de comércio ou produtos, cujas quantidades, qualidades, especificações ou características são totalmente diversos dos descritos no documento fiscal que os acompanham. Cabendo à transportadora ou ao transportador autônomo a conferência do que estão transportando, pois serão solidariamente responsáveis, na hipótese, pelos impostos afetados, suprimidos ou reduzidos e pelas conseqüências penais do fato;

n) computadores mantidos em estabelecimentos varejistas, supermercados, atacadistas, que centralizam as vendas, mas, podem ter alguma memória *apagada*, por adulteração ou

manipulação do programa respectivo, com o que as vendas de uma loja, setor, departamento ou de um dia são suprimidas, com reflexos imediatos nos impostos ou contribuições;

o) computador que fica fora da centralização, permitindo a formação de caixa 2, com supressão total dos impostos e contribuições exemplificados;

p) registro de vendas em livros fiscais, com destruição de parte das fitas das máquinas registradoras, impossibilitando a verificação e a conferência da exatidão;

q) vendas com notas brancas de balcão, que não são registradas nos livros (caixa 2 formado com o numerário);

r) vendas de produtos ou mercadorias que são entregues no próprio Estado, onde está localizado o vendedor, mas as notas faturas declaram que se trata de mercadorias em trânsito para outro Estado.

Com esse procedimento, que caracteriza, simultaneamente, o concurso de crimes (falsidade ideológica e sonegação fiscal), o contribuinte, praticando a conduta dolosa e a fraude fiscal, sonega o verdadeiro endereço do comprador, destacando na nota fiscal a alíquota interestadual de 7% ou de 12% quando, na verdade, a alíquota correta seria a interna de 17%, de 18% ou de 25%.

A sonegação fiscal aqui é parcial, pela redução do ICMS que era devido à alíquota maior interna, mas, foi gravado com a alíquota inferior, relativa à operação interestadual, simulada e criada fictamente, para fraudar o imposto.

É um caso onde o *dolo* extravasa todos os limites, e requer, pela gravidade do fato, se teve a presença de quadrilha, o pedido de prisão preventiva de todos os agentes implicados, sejam eles da empresa vendedora ou da compradora, que não poderão alegar *desconhecer*, não saber do fato etc., pois o dolo específico atinge tanto a conduta dos vendedores, quanto a dos compradores e está presente na simulação dolosa.

Na verificação dos agentes penais responsáveis, porém, há de se apurar com exatidão matemática as atribuições dos agentes na empresa, e o nexo de causalidade entre os seus atos e o fato delituoso, a fim de que não se imputem delitos a quem não era ou não podia, nas circunstâncias materiais, ser o agente, porque não tem nenhuma ligação com departamento comercial, com o setor de vendas ou com a administração financeira da empresa.

Porém, a materialidade do delito exige a apreensão das notas fiscais, mediante termo competente e a verificação contábil nas empresas participantes da trama fraudulenta e criminosa, o que será feito através de auditoria contábil, com revisão dos lançamentos nos livros fiscais e nos diários das empresas envolvidas, cabendo ao relatório de auditoria enfocar especificamente todos os detalhes técnicos, a mecânica operacional, as datas, valores fraudados, tributo sonegado, participantes e grau de participação etc.;

s) trabalhadores, pessoas físicas, que prestam serviços não eventuais à empresa (empregador), sob dependência econômica e hierárquica, que estão vinculados diretamente às atividade essenciais, principais ou preponderantes da empresa, mas que não são registrados como empregados, surgindo então da omissão dolosa a fraude fiscal, social ou previdenciária que permitirá à empresa sonegar simultaneamente o fundo de garantia, as contribuições previdenciárias, o seguro de acidentes do trabalho, prejudicando o trabalhador quanto à contagem de tempo para aposentadoria e benefícios ou prestações da previdência social. Como o trabalhador não figura na RAIS, a omissão no documento caracteriza falsidade ideológica, da mesma forma que o não-registro do empregado no livro, ficha ou

elemento material relativo aos empregados, tipifica o delito, porém, com a finalidade de sonegar. A conduta dolosa ainda prejudicará o empregado quanto às verbas de natureza trabalhista ou social que a empresa não lhe pagará (férias, 13º salário);

t) balanços patrimoniais com créditos fictícios de terceiros, nas contas do passivo circulante ou exigível a longo prazo, e que se referem a *projetos fantasmas,* que nunca foram implantados, nem executados, mormente referentes à reengenharia, reorganização, automação, reestruturação, modernização etc; *planos, estudos de viabilidade técnico-econômica* nas condições supra (dos projetos fictícios); *serviços fictícios* de auditoria, de assessoria, de assistência técnica ou judiciária, que serviram para reduzir o imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ), a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), como custos, despesas ou gastos fictícios, mas, os valores de tais créditos serão pagos a dirigentes, aos autores ou beneficiários dos projetos, estudos, planos e serviços fantasmas. Verificar eventual proporcionalidade na execução, na prestação;

u) contas de resultado carregadas, majoradas com custos, despesas ou gastos fictícios, sem documentação contábil idônea, pertinente e contemporânea relativa a despesas operacionais normais e admitidas nas atividades da empresa, mediante inserção dos elementos nos diários (falsidade ideológica com a finalidade de sonegar o IRPJ, a CSLL).

v) débitos de "despesas ou serviços", por instituições financeiras, em contas de seus clientes, cuja receita após os pagamentos por esses clientes, vão formar um Caixa 2, para pagar gerentes, dirigentes, executivos (prêmios, comissões, horas extras, gratificações), ficando outra parte com os controladores do Capital.

17. PRESCRIÇÃO PENAL. *Tempus regit actum.* Direito material

A prescrição atinge simultaneamente o *jus persecutionis*, o *jus puniendi* e o *jus executionem,* isto é, o direito do Estado-juiz: perseguir, punir e executar a pena contra o agente desaparecem juntos, em conseqüência da existência ou da ocorrência da prescrição, que vai atingir, assim, diretamente, o próprio direito substantivo penal e conseqüentemente o fato delituoso e a pena capitulada na lei penal de direito material não mais pode ser aplicada, muito menos executada.

A prescrição penal implica na perda do direito pelo Estado-juiz de praticar qualquer um dos atos mencionados, sendo, na verdade, a decadência ou a caducidade do direito que não pode mais ser argüído, muito menos exercido pela ação própria (no caso, pela ação penal pública incondicionada no caso dos crimes fazendários).

Portanto, não se deve e nem se pode confundir a prescrição penal – que atinge sempre o direito material, ou substantivo penal – com a prescrição da ação, esta regida pelo direito adjetivo penal e voltada para o processo penal propriamente dito.

Obviamente que um direito caduco não mais pode ser exercido por qualquer ação, posto que esta é o meio para obter aquele: no caso a ação penal visa obter a condenação e a execução da pena contra o agente, que são os direitos do Estado-juiz de punir e de executar.

A perseguição do agente, via da instauração do inquérito policial para apurar com certeza a autoria, a co-autoria e as participações, bem como a exatidão da materialidade, uma vez ocorrido o instituto da prescrição penal, não mais poderá sequer ser iniciada (STF, Ag.Rg. nº 139.004-MG, 1ª T., RTJ 165/671-674).

Por isso que a prescrição reclama sempre a aplicação do princípio *tempus regit actum*, isto é, aplica-se a lei do tempo em que teria ocorrido o ato delituoso, e não a norma superveniente, cujos efeitos voltados para fatos futuros, não pode atingir os fatos consumados no passado, que, assim, não podem ser revigorados, nem *ressuscitados*, mesmo porque, como já se afirmou, o que está caduco, está morto.

E esse é o efeito concreto e prático da prescrição penal, como norma de direito material e não processual (STF, RTJ 165/1020-1022, inteligência da decisão).

18. QUADRILHA OU BANDO. Crime autônomo, informal e independente dos delitos cometidos pelo bando (STF, RTJ 162/577). Quando ocorre indícios veementes de quadrilha, que antes agia, aparentemente em separado.

O tema da formação do delito de quadrilha ou bando foi estudado copiosamente à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no Capítulo II.

Cabe aqui complementá-lo.

Diz-se que há indícios veementes de uma quadrilha formada, cujos membros vinham agindo, aparentemente, em separado, mas, nos mesmos delitos contra o patrimônio público (peculato, corrupção passiva, concussão), e em número mínimo exigido pela lei penal material, quando confessam espontaneamente na fase do inquérito policial, mas negam tudo no interrogatório no juízo criminal, sob a alegação de que foram coagidos, ameaçados etc., quando as declarações no inquérito policial foram prestadas na presença de advogados ou até mesmo de membro do Ministério Público.

Essa conduta liga, une e vincula todos os delinqüentes, que assim agem de comum acordo, embora informalmente, mas com propósito interligado, para que a sorte de um seja a mesma dos demais...

Isso positiva um elo de ligação entre os componentes da quadrilha que age contra a administração pública, ora cobrando pelo fornecimento de certidão negativa de débito (CND), ora pela prestação de informações fiscais ou previdenciárias, ora para fornecer *habite-se* ou para fazer vistorias *in loco;* enfim, os serviços públicos que devem ser prestados a todos, de forma gratuita, eram remunerados através de *pedágio, propinas, comissões, agrados e semelhantes*.

Da mesma maneira exemplificada, pessoas interligadas numa empresa onde ocorreram crimes fazendários, podem apresentar a mesma conduta delituosa, procurando *formar uma barreira*: ora confessando, ora se retratando, com a finalidade de dificultar, embaraçar, tolhir ou colocar empeços na apuração da verdade.

19. REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO. Discriminação entre contribuintes. Motivação relevante e processo administrativo prévio

O Diário Oficial da União de 24 de dezembro de 1998 (pp. 6 e 7), contém portaria submetendo os contribuintes ao regime especial de fiscalização, a que se refere o inciso VI do art. 33 da Lei federal nº 9.430/96, sobre o qual já falamos no Capítulo V, nº 2.6. (9º).

A submissão de qualquer contribuinte ao regime especial de fiscalização há de ter motivação relevante, exigindo sempre prévio e anterior processo administrativo-fiscal, em contraditório pleno e amplo, onde deve ficar comprovada a necessidade imperiosa e inafastável da medida, que só pode ser aplicada *in extremis*, sob pena de se submeter o contribuinte a um regime discriminatório e odioso, diferenciado dos demais, transformando-o num pária de um *gueto fiscal*, absolutamente intolerável nos regimes pluralistas democráticos, onde a livre iniciativa, o regime de economia de livre mercado, de livre concorrência, não podem ficar submetidas a procedimentos odiosos, com evidente abuso e desvio de poder da autoridade fiscal, que cerceia os direitos-garantia constitucionais, quebrando, com isso, a isonomia constitucional e tratando de maneira desigual os contribuintes *selecionados* adredemente, o que fere os atributos do sujeito passivo da obrigação tributária, incidindo na sanção do art. 5º, *caput*, 1ª parte, c/c o art. 150, II, da Constituição (STF, RTJ 119/465). Mesmo autorizado por lei, o regime não pode ser aplicado arbitrariamente.

O regime especial não pode *escolher* apenas alguns integrantes de uma mesma atividade econômica, como bodes expiatórios, e sobre eles impor tratamento diferenciado, mormente sem o processo administrativo-fiscal prévio em contraditório pleno e amplo, como acima dito.

O Supremo Tribunal Federal tem repelido os regimes fiscais discriminatórios (RTJ 115/1.439-1.443, 125/395-398 e 134/910-914).

20. RESPONSABILIDADE PENAL ILIMITADA. Parentes até o terceiro grau e familiares. Diplomatas, parlamentares. Proveito econômico ou financeiro com recursos ou bens do ilícito.

Raramente a responsabilidade penal no Brasil vai atingir pessoas que se passam por colunáveis, mulheres *empresárias*, e os que têm *poder de fogo*, que aliado ao seu *status* social, os torna imune à ação penal, tanto isso é verdade, que não existe em qualquer prisão brasileira um só bandido de colarinho branco poderoso, notório... Nelas estão amontoados milhares de *pés-de-chinelo*, de pessoas punidas com base nos crimes de colarinho sujo regidos pelo Código Penal. E estão amontoados, como no campo de Bergen-Belsen...

Delinqüentes e seus parentes até o 3º grau ou seus familiares que vivem como nababos às custas do dinheiro sujo, oriundo de atividades ilícitas, estão *a cavaleiro* de qualquer suspeita ou sanção condenatória.

Ora, se uma pessoa maior de dezoito anos sabe a origem ilícita do dinheiro que a mantém, e usufrui dos benefícios econômicos e financeiros ou dos bens obtidos com o dinheiro vindo do crime, deve, nas condições de igualdade penal, receber a mesma sanção de seus parentes ou familiares que obtiveram o dinheiro como produto de crime, ou adquiriram bens com ele. Uma questão de justiça e nada mais!

Alguns fatos ilícitos vão originar grandes sonegações fiscais que, se não investigadas até o fim, com a denúncia indivisível de todos, como acima exemplificado, ou o milagre do *habeas corpus*, consegue barrar a ação do Ministério Público, para que os intocáveis permaneçam livres, desfrutando do dinheiro público amealhado de forma desonesta, com largo patrimônio fora da declaração e com a presença inafastável da sonegação fiscal.

20.1. Fatos a serem investigados e punidos

Relacionamos, a seguir, os principais fatos que devem ser investigados e punidos:

1º) Enriquecimento ilícito (Lei 8.429/92), oriundo de:

a) superfaturamento de obras e serviços públicos;

b) pagamento de imóveis já construídos e adquiridos por órgãos públicos por preços superfaturados;

c) fornecimento de bens e mercadorias, medicamentos e drogas fictícios, que não ingressaram no órgão público que os pagou;

d) fornecimento de mercadorias, equipamentos, bens móveis, aparelhos, que não ingressam no órgão público que os pagou, nem onde deviam dar entrada;

e) super avaliações em imóveis, para órgãos públicos;

f) super avaliações em desapropriações de imóveis, para órgãos públicos;

g) proibição dos agentes fiscalizadores de fiscalizarem externamente, *in loco*, determinadas empresas, grupos econômicos ou financeiros em troca de favores, dinheiro, presentes ou para *atender determinações superiores*;

h) rateio de *caixinhas* oriundas de *contribuições espontâneas* entre pessoal com poder de fiscalizar e de lavrar autos de infração, para que determinadas empresas não sejam *incomodadas*;

i) facilitação na liberação de *containers*, caixas, caixões, com produtos que caracterizam contrabando ou em situação de descaminho; ou quando as mercadorias, peças, componentes, produtos industrializados são totalmente diversos dos descritos nas declaração de importação (DI) ou na guia de importação (GI);

2º) Locação ou arrendamento, permissão de uso de imóveis para guarda de cargas roubadas, entorpecentes, explosivos, refino de tóxicos etc.;

3º) Tráfico de influência junto às autoridades com poder de fiscalizar e lavrar autos de infração, na intermediação de favores remunerados, ou em troca do perdão de dívidas pessoais;

4º) Obtenção, junto à órgãos ou repartições públicas, de informações privilegiadas, cujo uso lucrativo assegura ao intermediário uma remuneração vultosa, sem a incidência de qualquer imposto ou contribuição;

5º) Empréstimos vultosos (a fundo perdido), a empresas, entidades, instituições (sem garantia real sólida) que são obtidos pela influência de políticos notórios, com livre trânsito nos altos escalões do Poder Executivo ou Legislativo;

6º) Fianças graciosas a protegidos políticos, a grupos ou empresas inidôneas e já em estado calamitoso, prestadas por bancos oficiais.

A responsabilidade penal mencionada deve alcançar todos os delinqüentes diretos, co-autores, partícipes do delito ou do produto dos crimes (familiares ou parentes até o 3º grau que também se beneficiaram).

Não podem ficar imunes cônsules, diplomatas, isto é, delinqüentes que se acobertam sob uma suposta imunidade para delinqüir.

20.2. Diplomatas acreditados. Cônsules alienígenas

Não existindo no Brasil o *direito de delinqüir*, não há que se falar em imunidade diplomática para acobertar delinqüentes alienígenas, que invocam tais prerrogativas.

Nenhum desses "hábitos" retirará do delinqüente a pecha que o enlameia, que o enodoa. Delinqüente será delinqüente aqui, ou em seu País de origem.

Se os brasileiros natos, quando delinqüentes, não têm imunidade, por que um alienígena poderia invocar tal privilégio que os nacionais não têm?

Todas as pessoas exemplificadas, inclusive parlamentares brasileiros, estão obrigadas a comparecer e prestar declarações em inquérito policial, mormente nos crimes fazendários, cuja legislação não contém qualquer ressalva em relação à pessoa do agente do delito. Confira, a propósito, o art. 11 da Lei nº 8.137/90.

Qualquer pessoa envolvida em casos de lavagem de dinheiro, sonegação fiscal, formação de bando ou quadrilha, cultivo de plantas que fornecem a matéria-prima para a fabricação de tóxicos, substâncias que determinam dependência química (*peiotl, epadu, coca, canabis sativa* etc.), é obrigada a prestar declarações em inquérito policial, bastando que entre ela e o fato delituoso em apuração haja um nexo de causalidade provado, ainda que de forma circunstancial.

O mesmo ocorrerá com as pessoas supostamente imunes ou invioláveis, em relação a terem usufruído do produto do crime (por exemplo, o político que se elegeu com o financiamento feito por traficantes nacionais ou internacionais de drogas ou de armas e munições, todas de importação proibida).

O Supremo Tribunal Federal já decidiu que: "A garantia da imunidade parlamentar não impede a instauração de inquérito policial contra membro do Poder Legislativo, que fica sujeito aos atos de investigação" (Recl. nº 511-PB, Pleno, Rel. Min. CELSO DE MELLO, DJU-I de 15.02.1995, invocada no Inq. nº 602-5-SP, DJU-I de 10.4.1995, p. 9.223).

20.3. O proveito econômico ou financeiro utilizado pela pessoa jurídica. A penalidade ideal para o caso

Nos casos de sonegação ou de apropriação indébita fiscal comprovados, em que a pessoa jurídica ou a firma individual utilizaram os recursos oriundos dos impostos ou das contribuições que foram suprimidos, reduzidos ou não recolhidos aos cofres públicos no seu giro comercial, na sua indústria, na prestação de serviços ou em seus negócios e atividades lícitas, a punição ideal à pessoa jurídica ou à firma individual – o que exige expressa a taxativa previsão em lei federal de cunho penal, anterior – é a aplicação de uma multa punitiva pecuniária de 100% até 300% sobre os valores devidamente atualizados, a ser executada pelas procuradorias fiscais das respectivas fazendas públicas lesionadas, após o trânsito em julgado da decisão condenatória final, com a penhora do faturamento ou a penhora em dinheiro, na boca do cofre, precedida da medida cautelar de indisponibilidade de bens da pessoa jurídica ou da firma individual, para evitar que desapareçam tão logo se inicie o inquérito policial. Vale dizer, instaurado este e ouvidos os agentes penais responsáveis, em declarações, teria lugar a medida acautelatória.

Este procedimento, que depende de previsão em lei federal, é sempre totalmente independente dos efeitos da condenação das pessoas físicas, dirigentes da pessoa jurídica ou do titular da firma individual.

20.4. O proveito econômico ou financeiro auferido por pessoas físicas

Se o produto dos crimes aludidos beneficiou comprovadamente as pessoas físicas dos dirigentes, do controlador do capital da pessoa jurídica, do titular da firma individual, ou beneficiou os familiares, os parentes até o 3º grau, a penalidade seria aplicada a todas as pessoas físicas que comprovadamente tiraram proveito, auferiram benefícios financeiros ou econômicos; enfim, utilizaram os recursos financeiros oriundos dos crimes de sonegação fiscal ou da apropriação indébita, procedimento que teria a mesma sistemática já vista para as pessoas jurídicas ou para a firma individual. O mesmo procedimento seria aplicado com referência à medida cautelar.

O destino dos recursos oriundos dos delitos deve ser comprovado com a perícia contábil oficial, em sede de inquérito policial.

21. RESPONSABILIDADE CIVIL E PENAL. Independência das instâncias. Execução fiscal e ação penal. Condenação criminal por crimes fazendários de danos materiais. Ação e prescrição contra a Fazenda Pública. Decadência

Temos que, existindo normas instrumentais próprias e específicas para o exercício do direito de ação de cobrança dos créditos tributários ou previdenciários pela Fazenda Pública (Lei nº 6.830/80), compete à Fazenda constituir seus créditos pelas vias próprias (CTN, arts. 113, § 1º, 114, 116, 142 e seu parágrafo único e 144), inscrevê-los na dívida ativa e ajuizar a competente execução fiscal, independentemente do curso do processo na esfera criminal (inteligência do art. 1.525 do CC), e sem esperar pelo desfecho deste.

A condenação do réu no processo-crime, por crimes fazendários de dano patrimonial ou material, onde foi apurado um montante certo, determinado, isto é, um *quantum debeatur* exato, via da perícia contábil pelos peritos contadores oficiais, terá reflexo no juízo cível-fiscal, se a Fazenda ficou aguardando o desfecho do processo na esfera criminal, para só então, após a condenação, ajuizar a ação judicial de cobrança contra o réu.

Obviamente que o *an debeatur* não mais poderá ser discutido no juízo cível-fiscal, na exegese teleológica do art. 1.525 do Código Civil.

Porém, a espera da Fazenda poderá esbarrar na ocorrência da prescrição intercorrente que, no caso, é regulada especificamente pelo art. 174 e parágrafo único do Código Tributário Nacional e não pelas disposições do Código Penal, nem da Lei nº 6.830/80.

Assim, o título executório a que alude o art. 63 do Código de Processo Penal, só constituirá causa de pedir no juízo cível-fiscal, se não tiver ocorrido ainda a aludida prescrição, que não se interrompe, nem se suspende pelo recebimento da denúncia, nem pela condenação do réu, pois são regras do direito substantivo penal, e totalmente independentes das normas instrumentais próprias, específicas do art. 174 e seu parágrafo único do

Código Tributário Nacional, que é lei complementar nacional, de hierarquia superior às normas ordinárias do Código Penal, sendo elas de caráter especial e estas de caráter geral.

É importante que, na oportunidade, sejam enfocados aspectos inarredáveis, direta e umbilicalmente ligados com o tema ora abordado. Independentemente da prescrição da ação judicial de cobrança dos créditos públicos da Fazenda respectiva, o que é feito através da execução fiscal regida pela Lei nº 6.830/80 e subsidiariamente pelas disposições pertinentes do Código de Processo Civil, existindo também as disposições específicas do Código Tributário Nacional (CF, art. 59, II).

Estas disposições específicas dizem respeito à decadência. Assim, dentro do prazo decadencial do Código Tributário Nacional, do Decreto-lei nº 2.052/83 para o PIS, da Lei nº 8.212/91 para o INSS, o crédito público deve ser constituído pelo lançamento, não podendo ficar à espera do desfecho da ação penal no juízo criminal.

O prazo marcado na lei complementar nacional (CTN), para que a Fazenda Pública exerça o direito de lançar, constituir e criar o crédito tributário ou previdenciário, é fatal, peremptório, não podendo ter qualquer causa interruptiva, porque a decadência flui independentemente de causas, motivos ou vontades.

Esse prazo está expresso, para os tributos em geral, nos arts. 150, § 4º e 173 e respectivos incisos do Código Tributário Nacional. Atinge também a Cofins e a CSLL, a CPMF e o IOF, enquanto sobre estas contribuições não existir prazo especial. O prazo decadencial é de cinco anos.

Já a decadência do PIS é de dez anos, *ex vi* de disposição especial do art. 3º do Decreto-lei nº 2.052/83, o que é discutível em face da hierarquia das normas jurídicas (CTN *x* DL nº 2.052/83).

A decadência do direito do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) é de dez anos (art. 45 da Lei nº 8.212/91).

Assim, créditos públicos não constituídos nos períodos exemplificados, ficam caducos, inconvalidáveis, extintos, feridos de morte para sempre.

22. CRIMES PREVIDENCIÁRIOS E CONTRA A SEGURIDADE SOCIAL

22.1. Crimes definidos na Lei nº 8.212/91

O art. 95* Constitui crime:

"a) deixar de incluir na folha de pagamentos da empresa os segurados empregados, empresário, trabalhador avulso ou autônomo que lhe prestem serviços;

b) deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa o montante das quantias descontadas dos segurados e o das contribuições da empresa;

c) omitir total ou parcialmente receita ou lucro auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições, descumprindo as normas legais pertinentes;

---

* Consolidação da Lei 8.212/91 (DOU-I de 14.8.1998) determinada pelo art. 12 da Lei 9.528, de 10.12.1997.

d) deixar de recolher, na época própria, contribuição ou outra importância devida à Seguridade Social e arrecadada dos segurados ou do público;

e) deixar de recolher contribuições devidas à Seguridade Social que tenham integrado custos ou despesas contábeis relativos a produtos ou serviços vendidos;

f) deixar de pagar salário-família, salário-maternidade, auxílio-natalidade ou outro benefício devido a segurado, quando as respectivas quotas e valores já tiverem sido reembolsados à empresa;

g) inserir ou fazer inserir em folha de pagamento, pessoa que não possui a qualidade de segurado obrigatório;

h) inserir ou fazer inserir em Carteira de Trabalho e Previdência Social (CTPS) do empregado, ou em documento que deva produzir efeito perante a Seguridade Social, declaração falsa ou diversa da que deveria ser feita;

i) inserir ou fazer inserir em documentos contábeis ou outros relacionados com as obrigações da empresa declaração falsa ou diversa da que deveria constar, bem como omitir elementos exigidos pelas normas legais ou regulamentares específicas;

j) obter ou tentar obter para si ou para outrem, vantagem ilícita, em prejuízo direto ou indireto da Seguridade Social ou de suas entidades, induzindo ou mantendo alguém em erro, mediante artifício, contrafação, imitação, alteração ardilosa, falsificação ou qualquer outro meio fraudulento.

§ 1º No caso dos crimes caracterizados nas alíneas *d*, *e* e *f* deste artigo, a pena será aquela estabelecida no art. 5º da Lei nº 7.492, de 16 de junho de 1986, aplicando-se à espécie as disposições constantes dos arts. 26, 27, 30, 31 e 33 do citado diploma legal.

§ 2º A empresa que transgredir as normas desta Lei, além das outras sanções previstas, sujeitar-se-á, nas condições em que dispuser o regulamento:

a) à suspensão de empréstimos e financiamentos, por instituições financeiras oficiais;

b) à revisão de incentivos fiscais de tratamento tributário especial;

c) à inabilitação para licitar e contratar com qualquer órgão ou entidade da administração pública direta ou indireta federal, estadual, do Distrito Federal ou municipal;

d) à interdição para o exercício do comércio, se for sociedade mercantil ou comerciante individual;

e) à desqualificação para impetrar concordata;

f) a cassação de autorização para funcionar no país, quando for o caso.

§ 3º Consideram-se pessoalmente responsáveis pelos crimes acima caracterizados o titular de firma individual os sócios solidários, gerentes, diretores ou administradores que participem ou tenham participado da gestão de empresa beneficiada, assim como o segurado que tenha obtido vantagens.

§ 4º A Seguridade Social, através de seus órgãos competentes, e de acordo com o regulamento promoverá a apreensão de comprovantes de arrecadação e de pagamento de benefícios, bem como de quaisquer documentos pertinentes, inclusive contábeis, mediante lavratura do competente termo, com a finalidade de apurar administrativamente a ocorrência dos crimes previstos neste artigo.

§ 5º O agente político só pratica o crime previsto na alínea *d* do *caput* deste artigo, se tal recolhimento for atribuição legal sua" (parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.639, de 25.5.1998).

22.2. Penalidades nos crimes previdenciários. Legislação aplicável

As penalidades relativas aos delitos consumados, tipificados expressamente nas alíneas *d, e* e *f* do art. 95 da Lei nº 8.212/91, não podem ser elastecidas para outros delitos capitulados no mesmo artigo, pois somente a lei federal pode dispor sobre o tipo penal e sobre as penas (CF, art. 5º, XXXIX; CP, art. 1º).

Dispõe a Lei federal nº 7.492/86 (DOU-I de 18.6.1986):

"Art. 5º Apropriar-se, quaisquer das pessoas mencionadas no art. 25 desta Lei, de dinheiro, título, valor ou qualquer outro bem móvel de que tem a posse, ou desviá-lo em proveito próprio ou alheio:

Pena – Reclusão, de 2 (dois) a 6 (seis) anos, e multa.

Parágrafo único. Incorre na mesma pena qualquer das pessoas mencionadas no art. 25 desta Lei, que negociar direito, título ou qualquer outro bem móvel ou imóvel de que tem a posse, sem autorização de quem de direito.

(...)

Art. 26. A ação penal, nos crimes previstos nesta Lei, será promovida pelo Ministério Público Federal, perante à Justiça Federal.

Parágrafo único. Sem prejuízo do disposto no art. 268 do Código de Processo Penal, aprovado pelo Decreto-Lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941, será admitida a assistência da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), quando o crime tiver sido praticado no âmbito de atividade sujeita à disciplina e à fiscalização dessa Autarquia, e do Banco Central do Brasil quando, fora daquela hipótese, houver sido cometido na órbita de atividade sujeita à sua disciplina e fiscalização.

Art. 27. Quando a denúncia não for intentada no prazo legal, o ofendido poderá representar ao Procurador-Geral da República, para que este a ofereça, designe outro órgão do Ministério Público para oferecê-la ou determine o arquivamento das peças de informação recebidas.

Art. 30. Sem prejuízo do disposto no art. 312 do Código de Processo Penal, aprovado pelo Decreto-lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941, a prisão preventiva do acusado da prática de crime previsto nesta Lei poderá ser decretada em razão da magnitude da lesão causada (vetado).

Art. 31. Nos crimes previstos nesta Lei e punidos com pena de reclusão, o réu não poderá prestar fiança, nem apelar antes de ser recolhido à prisão, ainda que primário e de bons antecedentes, se estiver configurada situação que autoriza a prisão preventiva.

(...)

Art. 33. Na fixação da pena de multa relativa aos crimes previstos nesta Lei, o limite a que se refere o § 1º do art. 49 do Código Penal, aprovado pelo Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940, pode ser estendido até o décuplo, se verificada a situação nele cogitada".

22.2.1. Lei nº 8.212/91 – Comentários

Esses crimes podem ser qualificados jurídico-penalmente como de:

1º) Falsidade ideológica: os tipificados expressamente nas alíneas *a, b, c, g, h* e *i;* representam omissões do dever, imposto às empresas, *lato sensu,* e que estão enumerados no art. 32 da Lei nº 8.212/91 consolidada.

A omissão do dever só pode ser imputada ao dirigente com poder de comando que, na empresa, na autarquia, na empresa pública, na sociedade de economia mista, na fundação pública e demais órgãos sujeitos à previdência social, que tinha a obrigação *ex vi legis*, isto é, cabia-lhe dirigir, fiscalizar, orientar, superintender e ordenar a execução de todas as *obrigações da empresa* enumeradas no art. 32 da Lei nº 8.212/91.

Como veremos, ao estudar o art. 32, em "Obrigações da empresa" adiante, geralmente – e isso não é regra ou norma de conduta, em face da variedade e das peculiaridades de empresa para empresa – os deveres comentados estão a cargo e responsabilidade do diretor administrativo-financeiro nas sociedades anônimas e ao sócio-gerente nas limitadas e demais sociedades civis ou comerciais que dirige esta parte;

2º) Apropriação indébita comum: é o caso tipificado na alínea *d* do art. 95 da Lei nº 8.212/91, e se refere ao desconto das contribuições previdenciárias feitas pelas empresas, órgãos públicos ou entidades paraestatais, para a previdência social, quando esses valores não são recolhidos pela fonte que os descontou, sem que para tal omissão concorra qualquer justa causa elisiva do dolo.

O delito exige conduta dolosa, isto é, dolo específico do dirigente que tinha o poder de determinar os recolhimentos e foi estudado ampla e exaustivamente no capítulo I, em "Apropriação indébita fiscal e previdenciária".

Para que se possa, em tese, cogitar da existência do delito da *alínea d* do art. 95 da Lei nº 8.212/91, algumas circunstâncias fáticas e materiais deverão estar presentes conjuntamente, como *conditio sine qua non.*

22.3. Condições elementares e essenciais exigidas pela alínea *d* do art. 95 da Lei nº 8.212/91

As condições elementares e essenciais são as seguintes:

a) a fonte, *ex vi* de disposição de lei federal, descontou de seus trabalhadores, empregados, prepostos, um valor decorrente de um percentual sobre as verbas de natureza salarial pagas ou creditadas a eles, mensalmente (art. 30, I, *a*, da Lei nº 8.212/91);

b) a fonte cobrou valores para o custeio da Seguridade Social de terceiros, na comercialização de seus produtos (é o caso do Funrural quando cobrado pelo produtor do primeiro adquirente – LC nº 11/71, art. 15, I e LC nº 16/73; art. 2º do DL nº 1.146/70);

c) a fonte arrecadou do público em geral valores a que se refere o art. 26 e seus §§ da Lei nº 8.212/91;

d) a fonte reteve do avulso ou autônomo a contribuição da Lei Complementar nº 84/96.

22.4. Crime impossível

Não estão compreendidos neste elenco as contribuições para o custeio da Seguridade Social, que não são descontadas na fonte, não são cobradas do público em geral, não são retidas na fonte, não são arrecadadas de terceiros, como acontece hoje, com:

a) o PIS, que incide sobre a receita bruta ou faturamento (LC 7/70);

b) a Cofins, que tem idêntica incidência (LC 70/91);

c) a CSLL (incidência sobre o lucro);

d) o FGTS, que é recolhido pela empresa, como ônus seu, com recursos próprios (Lei 8.036/90 e alterações).

Em relação, pois, a estas contribuições, não pode ocorrer o delito da alínea *d* do art. 95 da Lei nº 8.212/91. **Vide, porém, arts. 5º e 44 da MP nº 2.037-20/2000.**

22.5. Apropriação indébita especial

O delito de alínea *e* do art. 95 se refere às contribuições para a Seguridade Social que tenham integrado o custo ou as despesas contábeis, relativas aos produtos ou aos serviços vendidos.

As contribuições tipificadas na alínea *e* do art. 95 não são contribuições de fonte (exemplificadas nas *condições elementares e essenciais* exigidas pela alínea *d*).

A redação da alínea *e* é por demais confusa e obscura, denotanto que seus autores não eram contadores, nem nunca administraram qualquer empresa, especialmente em relação a custos ou despesas com produtos e serviços vendidos. Ver abaixo "Escrituração mercantil no livros diários legalizados".

Algumas contribuições, no entanto, caberiam na alínea *e*, como as abaixo elencadas, que vão constituir, em tese e de modo geral, custos ou despesas relacionadas com a produção e venda:

a) a contribuição para o Funrural, suportada econômica e financeiramente pelo primeiro adquirente do produto rural (LC nº 11/71, art. 15, I e LC nº 16/73);

b) a contribuição para o Funrural, na hipótese taxativa do art. 2º do Decreto-lei nº 1.146/70;

c) o valor do seguro de acidentes no trabalho (SAT);

d) a contribuição previdenciária a que se refere o art. 25, I e II, da Lei nº 8.212/91, que representa um custo, por reduzir a receita de produção;

e) a contribuição da LC nº 84/96, a cargo da empresa, como ônus desta, recolhida com seus próprios recursos (autônomos, empresários, avulsos);

f) as contribuições da empresa para o SESI, SENAI, SENAC, SESC, SEBRAE etc.

22.6. Escrituração mercantil em livros diários legalizados

Em tese, e dentro da mais racional exegese teleológica, o delito da alínea *e* do art. 95, exige que a contribuição para o custeio da Seguridade Social seja contabilizada como custo ou despesa contábil, diretamente relacionados com os produtos vendidos ou com os serviços prestados, isto é, para os quais haja *faturamento* formal, contabilização essa que só pode ser entendida como aquela a ser feita nos livros diários legalizados, da qual estão dispensadas as empresas tributadas de forma simplificada (lucro presumido, Simples etc.), dispensa que só prevalece em relação à legislação do imposto de renda, não assim, para efeitos da legislação de direito comercial, da apuração de resultados contábeis para os acionistas, sócios, ou para a lei de falências, em relação às quais a escrituração contábil é obrigatória.

Todavia, essa faculdade não tem eficácia, nem força liberatória frente às leis comerciais, que obrigam a *todo comerciante* aqui, *lato sensu*, a manter contabilidade formal, em ordem e em dia, por partidas diárias, em livros diários legalizados no registro do comércio ou no registro das pessoas jurídicas civis, onde todas as operações de conta própria ou alheia devem ser escrituradas em títulos contábeis próprios, através do uso de métodos de escrituração ou impressão que, iniciando-se no medieval sistema de lançamento manuais, foi mecanizado, para atingir o estágio avançado atual, onde a contabilidade é processada em computador (planilhas de lançamentos, balancetes, balanços, contas de resultados), com as reconciliações permanentes obrigatórias, especialmente nos sistemas de contas correntes (bancos, fornecedores, clientes etc.).

A consulta às leis comerciais em vigor pode ser feita, entre outras, na seguinte legislação federal sobre escrituração mercantil:

a) Código Comercial Brasileiro, arts. 10, nºs 1 a 4; 11 a 16, 23 e 25;

b) Decreto-lei federal nº 486, de 3.3.1969 (DOU-I de 4.3.1969), arts. 1º, parágrafo único, 2º ao 10, parágrafo único;

c) Decreto federal nº 64.567, de 22.5.1969 (DOU-I de 26.5.1969), que regulamentou o Decreto-lei nº 486/69. Ver arts. 1º a 18 deste decreto;

d) Lei federal nº 6.404/76, arts. 177 a 187, aplicável a todas as pessoas jurídicas e firmas individuais, por se tratar de lei de direito comercial, que contém normas sobre escrituração, balanços, contas de resultado. O art. 185 foi revogado pela Lei nº 7.730/89.

Na doutrina, citamos Miranda Valverde, em *A força probante dos livros mercantis*, Rio, Forense, 1960, pp. 59/67.

Logo, observado o art. 1º, parágrafo único, do Decreto-lei nº 486/69 e o art. 1º do Decreto nº 64.567, nenhuma pessoa jurídica ou firma individual que contribui para a Seguridade Social (PIS, Cofins, Funrural das empresas elencadas no art. 2º do DL nº 1.146/70), pode deixar de manter escrituração mercantil ou, em outras palavras, está obrigada a manter escrituração mercantil formal, isto é, contabilidade em ordem e em dia.

Dentro da sistemática da lei de falências (DL nº 7.661/45), a ausência de escrituração mercantil em ordem e em dia, em livros diários legalizados, na forma da legislação citada, impede o requerimento de concordata e induz à falência fraudulenta (arts. 103, § 1º, 186, VI e VII).

Concluindo: mesmo os pequenos contribuintes do imposto de renda de pessoa jurídica (IRPJ) que forem dispensados de escrituração mercantil perante a Secretaria da Receita Federal, estão obrigados (inteligência dos arts. 109 e 110 do CTN) a manter contabilidade em dia e em ordem, em livros diários legalizados, conservando os documentos que deram origem e corroboram os lançamentos, por um período mínimo de (CTN, art. 195, parágrafo único):

a) cinco anos, quanto aos tributos em geral e operações de direito privado (CTN, arts. 150, § 4º, 173 e 174) e COFINS, CPMF;

b) dez anos, quanto ao PIS (DL nº 2.052/83, art. 3º);

c) dez anos, quanto às contribuições previdenciárias para o INSS (arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91).

Chama-se a atenção do leitor para as prescrições e normas de advertência que estão no Decreto-lei nº 1.598/77, arts. 7º, §§ 1º ao 3º; 9º, §§ 1º ao 3º, dada a sua transcendental relevância, e que são normas de direito comercial, *erga omnes*.

Finalmente, todo e qualquer lançamento no livro diário deve ter origem em um documento idôneo e contemporâneo do fato contábil ou fiscal, sob pena da ineficácia do lança-

mento que, sem a existência material do documento, caracterizará, em tese, falsidade ideológica em documento público (CP, art. 297, § 2º).

Parodiando o imortal comercialista pátrio Waldemar Ferreira, "... lançamento no livro diário, sem documento que o corrobore e lhe ateste a exatidão, é como mula sem cabeça: não existe"...

22.7. Estelionato. Caracterização

As modalidades tipificadas nas alíneas *f* e *j* do art. 95 caracterizam e tipificam verdadeiros estelionatos praticados contra a Seguridade Social, como expomos a seguir.

Quanto a alínea *f*, é um delito que se consuma na empresa, pois é ela quem deve pagar o salário-família, o salário-maternidade* e outros benefícios devidos ao segurado, por expressa disposição de lei federal, para obter o reembolso dos valores efetivamente pagos ao segurado, mediante desconto nas guias de recolhimento ao INSS, ou diretamente, na forma da legislação vigente à época do evento.

Se a empresa simula que pagou, contabilizando os valores, inclusive e até com o emprego de recibos falsos ou falsificados, e assim, obtém o reembolso dos valores do INSS, está presente o ardil, o engodo, o artifício do pagamento e do recibo, como meios fraudulentos para a obtenção do reembolso dos valores que a empresa não desembolsou, porque não pagou ao segurado como manda a lei.

Responsável penal, no caso, será o dirigente que, na empresa, ordenou tal procedimento, ou por meio de omissão dolosa permitiu que fosse efetivado, com lesão patrimonial ao INSS e a obtenção pela empresa da vantagem pecuniária ilícita.

Em relação a alínea *j*, caracteriza e tipifica a forma mais do cotidiano do pagamento de benefícios pelo INSS, através da fraude praticada, em grande maioria, com a ineficiência dos servidores públicos, por estelionatários, quadrilhas organizadas, agindo com documentos falsos ou falsificados, como *procuradores*, ou por meio de procurações obtidas sob grave ameaça de seqüestro, de morte, de violenta coação psíquica e moral permanente, até com ajuda de parentes diretos.

É o caso do recebimento de benefícios em nome de pessoas que nunca contribuíram para a previdência social, ou que já faleceram, indo o numerário para os componentes do bando ou quadrilha e para os parentes que participaram da trama ilícita, quando o benefício não era mais devido.

22.8. Apreensão de guias e documentos

Muito embora o § 4º do art. 95 da Lei nº 8.212/91 contenha autorização legal, não absoluta, apenas em caráter abstrato, para que, em ocorrendo comprovada e documentalmente as hipóteses taxativas do dispositivo, os Auditores Fiscais da Previdência Social efetuem

---

* Se o salário-maternidade passa a ser pago diretamente pelo INSS, o delito deixa de ser possível na empresa (cf. art. 71 da Lei Federal nº 8.213, de 24.7.1991, na redação da Lei nº 9.876, de 26.11.1999 (DOU-I de 29.11.1999).

a apreensão, mediante termo lavrado na própria empresa, e antes da apreensão, ou melhor, simultaneamente com o ato de apreensão; esta é uma exceção excepcionalíssima, uma medida sempre *in extremis*, jamais uma regra geral ou norma de conduta da fiscalização do INSS, porque rompe abruptadamente as relações que devem existir entre o fisco e o contribuinte.

Estão compreendidos na previsão do citado parágrafo:

a) guias de recolhimento das contribuições;

b) folhas de pagamento; formulários de informações ao INSS;

c) recibos de salários ou de quitações trabalhistas;

d) documentos de homologações de rescisões contratuais;

e) recibos de pagamentos de auxílio-doença (quando uma parte estiver a cargo da empresa), auxílio-maternidade e salários-família;

f) GFIP, Comunicações do SAT etc.

Todavia, a apreensão precisa ter uma motivação relevante ao ato que a consuma: o fiscal deve exibir à empresa um documento autêntico, *v. g.*, uma declaração de banco, no sentido de que não consta o recebimento de tais contribuições, efetivado pela empresa, nos períodos respectivos, havendo, pois, dúvida fundada sobre a autenticidade das guias de recolhimento, via do banco. Quando existirem os pagamentos de benefícios já exemplificados, contabilizados nos livros diários, nomeadamente se deduzidos das guias de recolhimento, mas não existam os recibos firmados pelos respectivos beneficiários ou seus procuradores e representantes legais.

Aí, evidências materiais, que em tese, constituem fraudes contra o INSS, e autorizam a apreensão.

No mesmo caso estão os empregados fictícios, que constam como recebendo salário-família, auxílio-doença, salário maternidade, mas fisicamente não existem na empresa, embora possam constar fictamente do registro de empregados ou das folhas de pagamento, para aumentar as despesas operacionais, reduzir o imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ), sem recolhimento das contribuições do INSS (parte da empresa, parte do empregado).

Os documentos a eles relativos devem ser apreendidos, após criteriosa análise dos fatos.

A apreensão fora dos exemplos e da expressa previsão da lei constitui desvio de poder, sujeito à punição (alínea *h* do art. 4º da Lei nº 4.898/65).

Também, a apreensão arbitrária, imotivada, desnecessária e mesmo sem qualquer utilidade para a fiscalização do INSS, sem uma evidência material comprovada, tipifica o desvio de poder, isto é, a prática de ato contra disposição de lei, em seu sentido teleológico e não apenas material.

A empresa tem o direito líquido e certo de ter acesso às evidências materiais, relativas aos documentos objetos da apreensão mediante termo, devendo ficar na empresa cópia deles.

A apreensão *manu militare*, abusiva, arbitrária, aleatória, deve ser impedida pela empresa, porque será fruto de vindita, de perseguição, que só acontece com os pequenos que não têm influência, nem padrinhos. Isso deve ser objeto de boletim de ocorrência na Polícia Federal, e representação criminal, imediata, ao Ministério Público Federal, independente da impetração de mandado de segurança, quando a ação abrupta não permitir a extração de cópias autenticadas para ficarem na empresa.

22.9. Responsabilidade penal objetiva

O § 3º do art. 95 da Lei nº 8.212/91 volta a repetir o mesmo erro constitucional de criar a figura já repudiada pelo direito penal: a responsabilidade penal objetiva, ao indicar como responsáveis penais pessoas físicas, sem respeitar os princípios constitucionais da individualização da pena, da presunção da inocência, e os princípios que regem a penalização do agente ou sujeito ativo do delito tipificado expressamente na lei: culpabilidade, dolo específico, antijuridicidade da conduta lesando um bem tutelado juridicamente, a consciência da ilicitude, e o grau de participação, bem como a habitualidade, tudo, relativamente aos crimes fiscais e previdenciários.

Vamos encontrar no mesmo pé de igualdade a mesma responsabilidade penal objetiva, repudiada pelo direito penal, no antigo parágrafo único do art. 86 da LOPS (Lei nº 3.807/60), e mais recentemente, no parágrafo único do art. 8º do Decreto-lei nº 1.736/79; art. 6º da Lei nº 4.729/65 e art. 7º da Lei nº 8.866/94.

22.10. Previdência Social ou Seguridade social?

Entende-se por Previdência Social obrigatória, atualmente regida pela Lei nº 8.212/91 e a cargo do INSS, a arrecadação de contribuições elencadas nesta lei, das empresas, dos segurados autônomos, dos segurados empresários e dos avulsos, na forma da LC nº 84/96, valores estes que se destinam ao custeio das suas atividades administrativas e ao pagamento dos benefícios elencados na lei específica.

Previdência Social, pois, é um sinônimo de seguro social.

Quem contribui, receberá os benefícios, segundo a Lei nº 8.213/91, observados alguns beneficiários isentos de contribuição.

Salvo as exceções constantes da Lei nº 8.213/91, somente quem contribuiu para a Previdência Social estará apto a receber benefícios previdenciários de cunho financeiro (aposentadorias, pensões, auxílios etc.).

22.11.A Seguridade social e suas fontes de custeio

A Seguridade Social, porém, compreende a prestação gratuita de serviços nas áreas da saúde e da assistência social a todos os necessitados, sendo custeada com os recursos oriundos de contribuições sociais, como as abaixo:

a) da Cofins, da qual os bancos ficaram isentos (art. 11, parágrafo único da LC nº 70/91, de março de 1992 a 31 de dezembro de 1997), incidindo sobre a receita bruta ou faturamento, à razão de 3% em geral; e de outras alíquotas para as empresas do Simples e das entidades que não têm faturamento;

b) do PIS, criado pela LC nº 7/70, e mantido pela Constituição Federal (art. 239 e §§), incidindo também sobre o faturamento ou receita bruta das empresas, de modo geral, à alíquota de 0,65%, e de outras, como acima exposto;

c) a renda líquida dos concursos e prognósticos elencados no art. 26 e seus parágrafos da Lei nº 8.212/91;

d) a contribuição social criada pela Lei Complementar nº 84/96;

e) a atual CPMF (vide, a seguir, comentários sobre essa contribuição);

f) a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL).

Portanto, são institutos do direito previdenciário diferentes: a Previdência Social, que pode ser comparada a um verdadeiro seguro social, que no Brasil nasceu com a Lei Elói Chaves, em 1923, e aperfeiçoada e implantada via dos institutos ou caixas de aposentadoria pelo Presidente Vargas, a partir de 1931 e, em sua sistemática, e consoante a *mens legis* da lei federal, ressalvadas as exceções legais, somente quem contribui pode receber o retorno em forma de benefícios, que atualmente estão a cargo da Lei nº 8.213/91. E a Seguridade Social que não paga benefícios diretos, mas presta através dos ministérios e órgãos competentes (Ministério da Saúde e SUS) e setor específico de assistência social, os serviços gratuitos a todas as pessoas que necessitam de tratamento de saúde e assistência social.

23. CPMF. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 21/99

Para o financiamento do custeio da Seguridade Social, a Emenda Constitucional nº 21, promulgada em 18.3.1999 (DOU-I de 19.3.1999), para vigorar dentro de noventa dias contados a partir de 19.3.1999 (art. 195, § 6º, da CF), revigorou a CPMF, por 36 meses, bem como a respectiva legislação federal que a disciplinava (Leis nºs. 9.311, de 24.10.1996 e nº 9.539, de 12.12.1997).

A nova alíquota é de 0,38% sobre os respectivos fatos geradores definidos nas citadas leis (arts. 74 e 75 do ADCT), nos primeiros doze meses e de 0,30% nos demais.

Muito embora a EC nº 21/99 se refira a *prorrogada*, este termo há de ser entendido como *revigorada* constitucionalmente.

A constitucionalidade, pois, da cobrança, não pode sofrer qualquer contestação dentro do mínimo de bom senso, nomeadamente porque:

a) trata-se de uma fonte de custeio da Seguridade Social (gastos com a Assistência Social e a Saúde, prestadas gratuitamente a todos os necessitados), cuja fonte não colide com as demais já existentes (PIS, Cofins, CSLL etc.), nos termos do art. 154 da Constituição;

b)) o prazo do § 6º do art. 195 da Constituição está expressamente garantido para o início da cobrança;

c) o art. 74 do ADCT já continha previsão nesse sentido, tendo a EC nº 21/99 dado nova redação ao art. 75;

d) o emprego do termo errado na lei, na Constituição Federal, não pode significar inconstitucionalidade, porque tais diplomas não se interpretam apenas apegando-se à sua letra morta (interpretação gramatical pura), mas, isto sim, à sua *mens legis*, isto é, conforme a sua exegese teleológica, na mensagem do art. 5º da vigente Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro;

e) diante do vultoso déficit da Seguridade Social e da transcendental relevância dela, certamente o Supremo Tribunal Federal dará o seu placê à constitucionalidade do revigoramento da CPMF, da sua vigência, cobrança e arrecadação, que foram disciplinadas pela Portaria nº 134, de 11.6.1999, do Ministério da Fazenda (DOU-I de 15.6.1999).

24. DAS OBRIGAÇÕES DA EMPRESA

"Capítulo X
DA ARRECADAÇÃO E RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES

Art. 30*. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas (redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.1993):

I – a empresa é obrigada a:

a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respetiva remuneração;

b) recolher o produto arrecadado na forma da alínea anterior, a contribuição a que se refere o inciso IV, do art. 22, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as renumerações devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes indiviuais a seu serviço, até o dia dois do mês seguinte ao da competência, (alínea *b*, do inciso I, do art. 30 da Lei nº 8.212/91, na redação que lhe deu a Lei nº 9.876, de 26.11.1999; DOU-I de 29.11.1999).

c) recolher as contribuições de que tratam os incisos I e II do art. 23, na forma e prazos definidos pela legislação tributária federal vigente;

II – os segurados contribuinte individual e facultativo estão obrigados a recolher sua contribuição por iniciativa própria, até o dia quinze do mês seguinte ao da competência; (inciso II, do art. 30, a Lei nº 8.212/91, na redação da Lei nº 9.876/1999.

III – a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa são obrigadas a recolher a contribuição de que trata o art. 25, até o dia 2 do mês subseqüente ao da operação de venda ou consignação da produção, independentemente de estas operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, na forma estabelecida em regulamento; (redação dada pela Lei 9.528 de 10.12.1997.)

IV – a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa ficam sub-rogadas nas obrigações da pessoa física de que trata a alínea *a* do inciso V do art. 12 e do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 desta Lei, independentemente de as operações de venda ou consignação terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, exceto no caso do inciso X desde artigo, na forma estabelecida em regulamento; (redação dada pela Lei 9.528, de 10.12.1997.)

V – o empregador doméstico está obrigado a arrecadar a contribuição do segurado empregado a seu serviço e a recolhê-la, assim como a parcela a seu cargo, no prazo referido no inciso II deste artigo; (redação dada pela Lei nº 8.444, de 20.7.1992.)

VI – o proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor, e este com a subempreiteira, pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e admitida a

* Consolidação da Lei 8.212/91 no *Diário Oficial da União*, seção I, de 14.8.1998

retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício e ordem (redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97);

VII – exclui-se da responsabilidade solidária perante a Seguridade Social o adquirente de prédio ou unidade imobiliária que realizar a operação com empresa de comercialização ou incorporador de imóveis, ficando estes solidariamente responsáveis com o construtor.

VIII – nenhuma contribuição à Seguridade Social é devida se a construção residencial unifamiliar, destinada ao uso próprio, de tipo econômico, for executada sem mão-de-obra assalariada, observadas as exigências do regulamento;

IX – as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei;

X – a pessoa física de que trata a alínea *a* do inciso V do art. 12 e o segurado especial são obrigados a recolher a contribuição de que trata o art. 25 desta Lei no prazo estabelecido no inciso III deste artigo, caso comercializem a sua produção: (inciso alterado e alíneas acrescentadas pela Lei 9.528, de 10.12.1997.)

a) no exterior;

b) diretamente, no varejo, ao consumidor pessoa física;

c) à pessoa física de que trata a alínea *a* do inciso V do art. 12;

d) ao segurado especial;

XI – aplica-se o disposto nos incisos III e IV deste artigo à pessoa física não produtor rural que adquire produção para venda no varejo a consumidor pessoa física; (inciso acrescentando pela Lei nº 9.258, de 10.12.1997.)

§ 1º (Revogado pela Lei nº 9.032, de 28.4.1995).

Parágrafo 2º Se não houver expediente bancário nas datas indicadas, o "recolhimento deverá ser efetuado no dia útil imediatamente posterior, (parágrafo 2º, do art. 30, da Lei nº 8.212/1991, na redação da Lei nº 9.876/99).

§ 3º Aplica-se à entidade sindical e à empresa de origem o disposto nas alíneas *a* e *b* do inciso I, relativamente à remuneração do segurado referido no § 5º do art. 12. (parágrafo acrescentando pela Lei nº 9.528, de 10.12.1997.)

Art. 31*. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subseqüente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33.

§ 1º O valor retido de que trata o *caput*, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, será compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa cedente da mão-de-obra, quando do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço.

---

* Consoante dispõe a Instrução Normativa nº 8, de 21.1.2000 (DOU-I de 24.1.2000), da Diretoria Colegiada do INSS, não será efetuada a retenção de 11%, a que se referem os dispositivos retro (art. 31, §§ e incisos), quando os serviços forem executados por empresas optantes do SIMPLES, e cujas atividades estejam legalmente amparadas pela opção da Lei nº 9.317/96

§ 2º Na impossibilidade de haver compensação integral na forma do parágrafo anterior, o saldo remanescente será objeto de restituição.

§ 3º Para os fins desta Lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação.

§ 4º Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento, os seguintes serviços:

I – limpeza, conservação e zeladoria;

II – vigilância e segurança;

III – empreitada de mão-de-obra;

IV – contratação de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974.

§ 5º O cedente da mão-de-obra deverá elaborar folhas de pagamento distintas para cada contratante". (NR) (redação da Lei nº 9.711, DOU-I de 21.11.1198).

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

I – preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela órgão competente da Seguridade Social;

II – lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.

III – prestar ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) e ao Departamento da Receita Federal (DRF) todas informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse dos mesmos, na forma por eles estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização.

IV – informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (inciso acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.1997.)

24.1. Obrigações da empresa e responsabilidade penal. Agente da omissão visado pela lei. A quem deve o Ministério Público imputar os delitos

Quando a lei previdenciária cria "obrigações da empresa", está ela impondo o dever de que as obrigações sejam cumpridas nos prazos que marca, cumprimento que deve ser feito nas condições da vigente lei e respectivos preceitos (caso dos arts. 30 a 32 da Lei nº 8.212/91).

Sendo a empresa um ente ficto, sem existência corpórea, no sentido físico e palpável, segue-se que alguém a ela vinculado pela condição de dirigente, deverá responder pelo fiel e exato cumprimento das obrigações-deveres.

Como nem todos os dirigentes da empresa têm a seu cargo o dever de dirigir, fiscalizar, orientar, ordenar ou superintender os serviços administrativos-financeiros a que estão afetas as obrigações, necessário se torna que o Ministério Público identifique com preci-

são, com exatidão, quem era o dirigente a quem estava afeto o cumprimento das obrigações, que são deveres legais da empresa a serem por ele adimplidos. O inquérito policial é o meio processual adequado, devendo ser realizada a perícia contábil necessária.

Assim, apenas exemplificadamente, algumas áreas ou setores da empresa não têm qualquer atribuição na execução das obrigações, como sói acontecer com os dirigentes não afetos as áreas administrativas e contábeis.* Não lhes cabe, salvo prova documental idônea, contemporânea e irrefutável, orientar, superintender, fiscalizar, dirigir o cumprimento das obrigações elencadas nos arts. 30 a 32 da Lei nº 8.212/91, nem responder pelos fatos tipificados expressa e nominadamente em seu art. 95.

Tais obrigações são executadas pelos setores de pessoal ou relações humanas ou industriais (folhas de pagamento, descontos), pelo setor contábil (contabilização dos fatos mencionados), do setor fiscal (elaboração de guias de recolhimento, informações fiscais), e pelo setor financeiro (recolhimento das contribuições).

Mesmo quando executadas as folhas de pagamento, recibos de salário, de quitação, descontos para a previdência social, pelo departamento competente, ainda aqui, a orientação, o controle, as diretivas partem sempre da direção administrativa e financeira. Portanto, ressalvadas as exceções de cada empresa, a regra geral é a aqui exposta.

Conseqüentemente, a responsabilidade penal somente pode ser imputada ao dirigente que comanda, orienta e dirige, com poderes de diretor, de sócio-gerente, de procurador com poderes de gestão, que superintende, que fiscaliza a execução das obrigações da empresa, que normalmente tem como responsável a parte administrativa e financeira.

Agente do não-cumprimento dos deveres da empresa, bem como do não-recolhimento das contribuições descontadas dos empregados e das demais a cargo da empresa, não será qualquer dirigente, apenas por figurar no contrato social, nas suas alterações, nos estatutos ou nas atas das sociedades anônimas, muito menos os prepostos empregados, mas, tão-somente quem tem ou tinha poderes, como dirigente, para determinar o cumprimento das obrigações elencadas nos arts. 30 a 32 da Lei nº 8.212/91 e dos atos respectivos, que o art. 95 tipifica por alíneas ou letras, já estudados, nomeadamente em relação aos recolhimentos das contribuições dos valores descontados para a previdência social.

Em suma, os exemplos aqui vistos enfocam casos gerais, comuns, nas empresas em geral. Porém, não podem ser aplicados genericamente, porque podem sofrer variações e, assim, somente o inquérito policial, onde será realizada a perícia contábil, sempre antes do oferecimento da denúncia do Ministério Público, é quem fornecerá a verdade real em relação aos verdadeiros responsáveis penais, que devem ser denunciados.

Inepta será a denúncia que, alheando-se à exegese teleológica dos arts. 30 a 32 e às hipóteses tipificadas no art. 95 da Lei nº 8.212/91, imputar responsabilidade penal a qualquer pessoa física, somente porque era sócio-gerente pelo contrato ou diretor eleito pela assembléia geral de acionistas ou nomeado pelo conselho de administração da companhia, ou diretor por nomeação política, no caso das sociedades de economia mista, empresas ou fundações públicas, autarquias etc.

---

* Caso dos setores de: Suprimentos, Produção, PCP, Logística, Automação Industrial, Marketing, Relações com Acionistas e o Mercado, Compras, Vendas, Planejamento Técnico-Operacional, etc.

Além da ilegitimidade ativa em relação ao réu denunciado aleatoriamente, a ação penal se ressentirá de um elemento essencial para sua validade e desenvolvimento regular: a ausência de prova do nexo de causalidade entre a pessoa denunciada erroneamente e as obrigações da empresa de sua responsabilidade.

Tal ação penal não poderá ter o seu desenvolvimento válido e regular, faltando ainda a causa de pedir, que é a condenação do réu (no caso exemplificado, estranho à responsabilidade penal).

A solução final será a carência da ação, independente do delito de desvio de poder do Ministério Público. E isso só acontecerá se o Ministério Público, agindo açodadamente, à vista de uma representação, de uma notificação fiscal, de um auto de infração ou mesmo de uma *notitia criminis*, ao invés de requerer a imediata instauração do inquérito policial e a realização da perícia contábil, oferecer de imediato a denúncia genérica, aleatória, acusando uma ou mais pessoas físicas, que jamais tiveram qualquer responsabilidade fiscal ou previdenciária. Um erro grosseiro a evitar.

Ser dirigente de empresa, por si só, não caracteriza delito, se não tem ele qualquer vinculação, qualquer nexo de causalidade com os atos que caracterizam obrigações da empresa, nem com os fatos tipificados na lei (art. 95), não lhe competindo, pois, cumprir deveres-obrigações, que são estranhas às suas funções, ao seu cargo na empresa, ente ou entidade.

24.2. Crimes contra a Previdência ou contra a Seguridade

O art. 95 tipifica fatos que caracterizam delitos contra a Previdência Social, e outros contra a Seguridade Social.

Os crimes contra a Previdência Social são os relativos às alíneas *a, b, d, f, g, h, i, j* e *c* (na parte de omissão de remunerações pagas ou creditadas à pessoas físicas).

São crimes contra a Seguridade Social os tipos relativos à alínea *c,* no que diz respeito à omissão de receita (que constitui fato gerador do PIS, da Cofins), e à omissão do lucro auferido (que constitui fato gerador da CSLL); a omissão da remuneração paga ou creditada ao autônomo, empresário, avulso (encaixa-se aqui a apropriação indébita previdenciária na LC 84/96, adiante enfocada) e também o tipo penal da alínea *e*.

24.3. Omissão do dever legal. Ato omissivo. Responsável penal exclusivo

Responde pelo ato omissivo, isto é, a omissão do dever legal de praticar um ato, de executar um fato, quando exigidos por lei, exclusivamente a pessoa física que, na empresa, tinha o dever legal em face das atribuições de seu cargo ou função, de determinar o cumprimento das obrigações impostas a empresa, de fiscalizar, de dirigir ou superintender a execução, ou que tinha o poder de determinar o recolhimento dos valores descontados, cobrados na fonte ou arrecadados do público em geral.

Neste sentido, confira especificamente a magistral decisão do Supremo Tribunal Federal publicada na RTJ 128/249.

24.4. Apropriação indébita previdenciária na LC nº 84/96

Muito embora a Lei Complementar nº 84/96 não tenha criado obrigação de fonte para as empresas em geral (art. 1º, I e II), nem para as instituições financeiras elencadas no art. 2º, pode ocorrer um caso anômalo que caracteriza o delito de apropriação indébita previdenciária, cuja consumação, porém, exige os pressupostos estudados no capítulo I (o desconto efetivo, o *animus habendi rem sibi*, ou dolo específico; a notificação judicial para o recolhimento, o exaurimento do prazo certo nela determinado, sem que o agente promova o recolhimento integral ou o pedido de parcelamento, sem que exista qualquer justa causa elisiva que o impeça de assim proceder etc.). Ocorrendo o delito, sua capitulação será a do art. 95, *d*, da Lei nº 8.212/91.

Quando o prestador de serviços, pessoa física, não estiver formal, regular e comprovadamente inscrito como segurado autônomo, no INSS, e não recolhe com seus próprios recursos, em carnê individual, a contribuição mensal para a previdência social, conforme a escala de salários-bases que o Ministério da Previdência e Assistência Social baixa periodicamente, cabe à empresa tomadora dos serviços sem vínculo empregatício, recolher a contribuição de 20%* sobre o total da remuneração paga ou creditada no mês ao trabalhador não empregado e não inscrito no INSS como autônomo, além da contribuição, também de 20%, que deveria ter sido recolhida pelo trabalhador avulso, se ele estivesse regularmente inscrito no INSS (Lei nº 8.212/91, art. 30, II).

---

* A Lei Federal nº 9.876, e 26.11.1999 (DOU-I de 29.11.1999), deu a seguinte redação aos arts. 21, 22 e incisos I, II, III, IV e ao § 1º, da Lei nº 8.212/91, alterando, em conseqüência, profundamente, a LC nº 84/96.

"Seção

"Da Contribuição dos Segurados Contribuinte Individual e Facultativo (NR)

"Art. 21. A alíquota de contribuição dos segurados contribuinte individual e facultativo será de vinte por cento sobre o respectivo salário-de-contribuição." (NR)

"I – revogado;"

"II – revogado;"

"(...)

"Art. 22. (...)

"I – vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa." (NR)

"(...)

"III – vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços.

IV – quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho."

"§ 1º No caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, coperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, além das contribuições referidas neste artigo e no art. 23 é devida a contribuição adicional de dois vírgula cinco por cento sobre a base de cálculo definida nos incisos I e III deste artigo." (NR)

O mesmo procedimento terá lugar, e deverá ser cumprido pelas instituições financeiras elencadas no art. 2º da LC nº 84/96, com a diferença apenas de que o percentual é o fixado no art. 1º, mais o adicional de 2,5%.

Se a empresa ou a instituição financeira vão recolher sua parte com recursos próprios, a teor dos arts. 1º e 2º da LC 84/96, e mais a parte que o trabalhador avulso deveria recolher por conta própria em seu carnê individual, segue-se que o *quantum* de responsabilidade da pessoa física certamente será descontado no recibo da remuneração paga por uma das fontes. Efetivado o desconto, no recibo firmado pelo prestador avulso, pessoa física, a empresa ou a instituição financeira ficam na obrigação de recolher o valor descontado, o que será feito no prazo legal, em guia própria.

25. BASE DE INCIDÊNCIA DA COFINS E DO PIS

É importante, para efeitos dos crimes contra a Seguridade Social (parte da alínea *c* e alínea *e* do art. 95 da Lei nº 8.212/91), que se tenha presente que o elemento-mor do delito é a *omissão* dolosa de elementos econômicos-financeiros que constituem a base de cálculo e de incidência da Cofins (LC nº 70/91) e do PIS (LC nº 7/70), que são as receitas auferidas pelas empresas em geral (entidade sem receita, têm forma de incidência diferente).

Para efeitos de incidência, isto é, da aplicação dos percentuais da Cofins (atualmente 3%) e do PIS (0,65%), receita é equivalente ao faturamento bruto mensal (cf. art. 3º e incisos da Lei nº 9.718/98).

Técnica e juridicamente, portanto, quando se investigar eventual omissão de receita, estar-se-á investigando também omissão de faturamento. Ambas se equivalem para os fins visados pelas normas das leis complementares citadas, quer para efeitos da Seguridade Social, quer para efeitos dos delitos tipificados nas alíneas *c* (parcial, como explicado) e *e* do art. 95 da Lei 8.212/91. Confira, a propósito, as seguintes decisões do STF: RE nº 226.298-1-SP, 1ª T., DJU-I de 13.11.1998, p. 18; Ag.Rg. nº 171.263-RS, rel. Ministro Carlos Velloso; RTJ 149/259-260.

25.1. Bases de cálculo do PIS e Cofins (exceto instituições financeiras)

Para o PIS, é a base estipulada nos arts. 2º a 7º da Lei nº 9.715, de 25.11.1998 (DOU-I de 26.11.1998).

Para a COFINS: arts. 3º até 7º da Lei nº 9.718, de 27.11.1998 (DOU-I de 28.11.1998).

A cobrança na fonte é a definida nos arts. 4º e 5º da MP nº 1807-4 (DOU-I de 21.5.1999). Esta M.P. foi substituída pela de nº 1.858 e pela de nº 1.991.

25.2. Alíquotas do PIS e da Cofins

As alíquotas são as seguintes:

a) do PIS sobre faturamento-receita: 0,65%. Entidades sem faturamento: 1% (Lei nº 9.715/98, art. 8º, incisos I, II e III);

b) da Cofins: 3% sobre a receita bruta ou faturamento (art. 8º da Lei nº 9.718/98);

c) compensação da CSLL sobre a Cofins: §§ 1º ao 4º do art. 8º da Lei nº 9.718/98;

Observadas as disposições dos arts. 2º até o 7º da Lei nº 9.718/98, sobre salários ou sobre valor das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas, no caso o PIS.

Ver adiante: "Cofins-PIS. Medida Provisória nº 1.858-6".

25.3. PIS e Cofins das instituições financeiras (antes da MP nº 1858-6)

O PIS devido pelas instituições financeiras, a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei federal nº 8.212/91, disciplinado pela Medida Provisória nº 1.674, *reeditada* 57 vezes antes de ser convertida pelo Congresso Nacional na Lei nº 9.701, de 17.11.1998 (DOU-I de 18.11.1998), foi inicialmente regulado por esta lei, especialmente quanto à base de cálculo da contribuição para a seguridade social (art. 1º e incisos da Lei nº 9.701/98), que vigorou até a edição da Medida Provisória nº 1.807, já reeditada quatro vezes (DOU-I de 21.5.1999, pp. 26 e 27). Esta medida provisória, alterando a Lei nº 9.718, de 27.11.1998 (DOU-I de 28.11.1998), acrescentou os §§ 6º e 7º ao seu art. 3º, dispondo eles sobre a base de cálculo do PIS devido pelas instituições financeiras, de modo geral. A Lei nº 9.701/98 subsiste, pois, *exceto* quanto a base de cálculo, como explicado, a qual tem como normas legais os citados §§ 6º e 7º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, a partir da publicação da MP nº 1.807, em sua primeira edição, até 30.6.99, quando foi revogada pela M.P. nº 1.858-6/99. Em relação às instituições financeiras a base de cálculo da Cofins segue, *ipsis litteris*, as normas cogentes do § 6º, criado pela Medida Provisória nº 1807 (cf. § 5º do art. 3º da Lei nº 9.718/98).

25.4. Alíquotas do PIS e da Cofins para as instituições financeiras

A alíquota do PIS era de 0,75% pela Medida Provisória nº 1.674 (Lei nº 9.701, art. 2º), sobre a base de cálculo já enfocada. O art. 1º da Medida Provisória nº 1.807 reduziu a alíquota para 0,65% sobre a base de cálculo do § 6º do art. 3º da Lei nº 9.718/98.

A alíquota da Cofins, da qual as instituições financeiras estavam legalmente isentas, *ex vi* do parágrafo único do art. 11 da Lei Complementar nº 70, de 31.12.1991 (fruto de benesse e imoralidade do Congresso Nacional), até pelo menos 31.12.1997, isenção que afrontava a norma cogente, de ordem pública, *erga omnes*, do *caput* do art. 195 da Constituição e que, além de ostensivamente imoral, *dividia* esta norma em duas: as instituições financeiras ficavam isentas, enquanto as pequenas e microempresas pagavam mensalmente a Cofins, quebrando-se, com isso, a universalidade das fontes de custeio da Seguridade Social, expressamente prevista no *caput* do art. 195 da Constituição, através de expediente sujo, que retirou bilhões da Seguridade Social.

A alíquota atual é de 3% sobre a base de cálculo aludida (art. 8º da Lei nº 9.718/98).

25.5. Cofins e PIS/PASEP. Medida Provisória nº 1.858-6

A Medida Provisória nº 1.858-6, de 29.6.1999, publicada no DOU-I de 30.6.1999 , até que seja convertida em lei federal pelo Congresso Nacional, já que dificilmente seria rejei-

tada, alterou vários artigos das leis federais nºs 9.718, de 27.11.1998, 9.701, de 17.11.1998, 9.430, de 27.12.1996, 9.249, de 26.12.1995 e art. 17 da Lei nº 9.779, de 19.1.1999, além de revogar muitos dispositivos de leis federais, e que assim, atinge diretamente a base de cálculo das contribuições do PIS/Pasep e da Cofins, alíquota da CSLL e introduz alterações importantes quanto a estas contribuições sociais, prazos de recolhimento, alíquotas, o que nos obriga sua inserção na íntegra.

Mantidos os efeitos da Medida Provisória nº 1.807-5, até 30.6.1999, foi ela expressamente revogada pela Medida Provisória nº 1.858-6 (DOU-I de 30.6.1999). Esta por sua vez, foi revogada pela MP nº 1.991/99, e substituída pela de nº 2.037-20.

25.6. Medida Provisória. PIS, Cofins, CSLL. Compensação. IPI. IR

MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.037-20, DE 28 DE JULHO DE 2000*

Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social – Cofins, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, usando da atribuição que lhe confere o art. 62 da Constituição, adota a seguinte Medida Provisória, com força de lei:

Art. 1º A alíquota da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP, devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, fica reduzida para sessenta e cinco centésimos por cento em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999.

Art. 2º O art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 3º (...)

(...)

§ 2º (...)

II – as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

§ 6º Na determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, além das exclusões e deduções mencionadas no parágrafo anterior, poderão excluir ou deduzir:

I – no caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil e cooperativas de crédito:

---

* Publicada no DOU-I, de 29 de julho de 2000, pp. 1/5.

a) despesas incorridas nas operações de intermediação financeira;

b) despesas de obrigações por empréstimos, para repasse, de recursos de instituições de direito privado;

c) deságio na colocação de títulos;

d) perdas com títulos de renda fixa e variável, exceto com ações;

e) perdas com ativos financeiros e mercadorias, em operações de *hedge*;

II – no caso de empresas de seguros privados, o valor referente às indenizações correspondentes aos sinistros ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de cosseguro e resseguro, salvados e outros ressarcimentos;

III – no caso de entidades de previdência privada, abertas e fechadas, os rendimentos auferidos nas aplicações financeiras destinadas ao pagamento de benefício de aposentadoria, pensão, pecúlio e de resgates:

IV – no caso de empresas de capitalização, os rendimentos auferidos nas aplicações financeiras destinadas ao pagamento de resgate de títulos.

§ 7º As exclusões previstas nos incisos III e IV do parágrafo anterior restringem-se aos rendimentos de aplicações financeiras proporcionados pelos ativos garantidores das provisões técnicas, limitados esses ativos ao montante das referidas provisões".

§ 8º Na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, poderão ser deduzidas as despesas de captação de recursos incorridas pelas pessoas jurídicas que tenham por objeto a securitização de créditos:

I – imobiliários, nos termos da Lei nº 9.514, de 20 de novembro de 1997;

II – financeiros, observada regulamentação editada pelo Conselho Monetário Nacional."

Art. 3º O § 1º do art. 1º da Lei nº 9.701, de 17 de novembro de 1998, passa a vigorar com a seguinte redação:

"§ 1º É vedada a dedução de qualquer despesa administrativa."

Art. 4º O disposto no art. 4º da Lei nº 9.718, de 1998, em sua versão original, aplica-se, exclusivamente, em relação às vendas de gasolinas, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e gás liqüefeito de petróleo (GLP).

Parágrafo único. Nas vendas de óleo diesel ocorridas a partir de 1º de fevereiro de 1999, o fator de multiplicação previsto no parágrafo único do art. 4º da Lei nº 9.718, de 1998, em sua versão original, fica reduzido de quatro para três inteiros e trinta e três centésimos.

Art. 5º As unidades de processamento de condensado e de gás natural e os importadores de combustíveis derivados de petróleo, relativamente às vendas de gasolina automotiva, óleo diesel e GLP que fizerem, ficam obrigados a cobrar e recolher, na condição de contribuintes substitutos, as contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, devidas pelos distribuidores e comerciantes varejistas, observadas as mesmas normas aplicáveis às refinarias de petróleo.

Art. 6º A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, será cobrada com o adicional de quatro pontos percentuais, relativamente aos fatos geradores ocorridos de 1º de maio de 1999 até 31 de janeiro de 2000; e de um ponto percentual relativamente aos fatos geradores ocorridos de 1º de fevereiro de 2000 a 31 de dezembro de 2002.

Parágrafo único. O adicional a que se refere este artigo aplica-se, inclusive, na hipótese do pagamento mensal por estimava previsto no art. 30 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, bem assim às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado.

Art. 7º A alíquota da CSLL, devida pelas pessoas jurídicas referidas no art. 1º, fica reduzida para oito por cento em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1999, sem prejuízo da aplicação do disposto no artigo anterior.

Art. 8º As pessoas jurídicas referidas no art. 1º, que tiverem base de cálculo negativa e valores adicionados, temporariamente, ao lucro líquido, para efeito de apuração da base de cálculo da CSLL, correspondentes a períodos de apuração encerrados até 31 de dezembro de 1998, poderão optar, por escriturar, em seu ativo, como crédito compensável com débitos da mesma contribuição, o valor equivalente a dezoito por cento da soma daquelas parcelas.

§ 1º A pessoa jurídica que optar pela forma prevista neste artigo não poderá computar os valores que serviram de base de cálculo do referido crédito na determinação da base de cálculo da CSLL correspondente a qualquer período de apuração posterior a 31 de dezembro de 1998.

§ 2º A compensação do crédito a que se refere este artigo somente poderá ser efetuada com até trinta por cento do saldo da CSLL remanescente, em cada período de apuração, após a compensação de que trata o art. 8º da Lei nº 9.718, de 1998, não sendo admitida, em qualquer hipótese, a restituição de seu valor ou sua compensação com outros tributos ou contribuições, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

§ 3º O direito à compensação de que trata o parágrafo anterior limita-se, exclusivamente, ao valor original do crédito, não sendo admitido o acréscimo de qualquer valor a título de atualização monetária ou de juros.

Art. 9º O imposto retido na fonte sobre rendimentos pagos ou creditados à filial, sucursal, controlada ou coligada de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, não compensado em virtude de a beneficiária ser domiciliada em país enquadrado nas disposições do art. 24 da Lei nº 9.430, de 1996, poderá ser compensado com o imposto devido sobre o lucro real da matriz, controladora ou coligada no Brasil quando os resultados da filial, sucursal, controlada ou coligada, que contenham os referidos rendimentos, forem computados na determinação do lucro real da pessoa jurídica no Brasil.

Parágrafo único. Aplica-se à compensação do imposto a que se refere este artigo o disposto no art. 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

Art. 10. O art. 17 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, passa a vigorar acrescido dos seguintes parágrafos:

"§ 1º O disposto neste artigo estende-se:

I – aos casos em que a declaração de constitucionalidade tenha sido proferida pelo Supremo Tribunal Federal, em recurso extraordinário;

II – a contribuinte ou responsável favorecido por decisão judicial definitiva em matéria tributária, proferida sob qualquer fundamento, em qualquer grau de jurisdição;

III – aos processos judiciais ajuizados até 31 de dezembro de 1998, exceto os relativos à execução da Divida Ativa da União.

§ 2º O pagamento na forma do *caput* deste artigo aplica-se à exação relativa a fato gerador:

I – ocorrido a partir da data da publicação do primeiro Acórdão do Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, na hipótese do inciso I do parágrafo anterior;

II – ocorrido a partir da data da publicação da decisão judicial, na hipótese do inciso II do parágrafo anterior.

III – alcançado pelo pedido, na hipótese do inciso III do parágrafo anterior.

§ 3º O pagamento referido neste artigo:

I – importa em confissão irretratável da dívida:

II – constitui confissão extrajudicial, nos termos dos arts. 348, 353 e 354 do Código de Processo Civil;

III – poderá ser parcelado em até seis parcelas iguais, mensais e sucessivas, vencendo-se a primeira no mesmo prazo estabelecido no *caput* para o pagamento integral e as demais no último dia útil dos meses subseqüentes;

IV – relativamente aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, poderá ser efetuado em quota única, até o último dia útil do mês de julho de 1999.

§ 4º As prestações do parcelamento referido no inciso III do parágrafo anterior serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do mês de vencimento da primeira parcela até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

§ 5º Na hipótese do inciso IV do § 3º, os juros a que se refere o parágrafo anterior serão calculados a partir do mês de fevereiro de 1999.

§ 6º O pagamento nas condições deste artigo poderá ser parcial, referente apenas a determinado objeto da ação judicial, quando esta envolver mais de um objeto.

§ 7º No caso de pagamento parcial, o disposto nos incisos I e II do § 3º alcança exclusivamente os valores pagos.

§ 8º Aplica-se o disposto neste artigo às contribuições arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social – INSS – (NR)

Art. 11. Estende-se o benefício da dispensa de acréscimos legais, de que trata o art. 17 da Lei nº 9.779, de 1999, com a redação dada pelo artigo anterior, aos pagamentos realizados até o último dia útil do mês de setembro de 1999, em quota única, de débitos de qualquer natureza, junto à Secretaria da Receita Federal ou à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, inscritos ou não em Dívida Ativa da União, desde que até o dia 31 de dezembro de 1998 o contribuinte tenha ajuizado qualquer processo judicial onde o pedido abrangia a exoneração do débito, ainda que parcialmente e sob qualquer fundamento.

§ 1º A dispensa de acréscimos legais, de que trata o *caput* deste artigo, não envolve multas moratórias ou punitivas e os juros de mora devidos a partir do mês de fevereiro de 1999.

§ 2º O pedido de conversão em renda ao juiz do feito onde exista depósito com o objetivo de suspender a exigibilidade do crédito, ou garantir o juízo, equivale, para os fins do gozo do benefício, ao pagamento.

§ 3º O gozo do benefício e a correspondente baixa do débito envolvido pressupõe requerimento administrativo ao dirigente do órgão da Secretaria da Receita Federal ou na Procuradoria Geral da Fazenda Nacional responsável pela sua administração, instruído com a prova do pagamento ou do pedido de conversão em renda.

§ 4º No caso do § 2º, a baixa do débito envolvido pressupõe, além do cumprimento do disposto no parágrafo anterior, a efetiva conversão em renda da União dos valores depositados.

§ 5º Se o débito estiver parcialmente solvido ou em regime de parcelamento, aplicar-se-á o benefício previsto neste artigo somente sobre o valor consolidado remanescente.

§ 6º O disposto neste artigo não implicará restituição de quantias pagas, nem compensação de dívidas.

§ 7º As execuções judiciais para cobrança de créditos da Fazenda Nacional não se suspendem, nem se interrompem, em virtude do disposto neste artigo.

§ 8º O prazo previsto no art. 17 da Lei nº 9.779, de 1999, fica prorrogado para o último dia útil do mês de fevereiro de 1999.

§ 9º Relativamente às contribuições arrecadadas pelo INSS, o prazo a que se refere o parágrafo anterior fica prorrogado para o último dia útil do mês de abril de 1999.

Art. 12. Fica suspensa, a partir de 1º de abril até 31 de dezembro de 1999, a aplicação da Lei nº 9.363, de 13 dezembro de 1996, que instituiu o crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, como ressarcimento das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, incidentes sobre o valor das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na fabricação de produtos destinados à exportação.

Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:

I – templos de qualquer culto;

II – partidos políticos;

III – instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;

IV – instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico, e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;

V – sindicatos, federações e confederações;

VI – serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;

VII – conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;

VIII – fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;

IX – condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e

X – a Organização das Cooperativas Brasileiras – OCB e as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas pelo art. 105 e seu § 1º da Lei nº 5.764, de 16 e dezembro de 1971.

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

I – dos recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelas empresas públicas e sociedades de economia mista;

II – da exportação de mercadorias para o exterior;

III – dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

IV – do fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;

V – do transporte internacional de cargas ou passageiros;

VI – auferidas pelos estaleiros navais brasileiros nas atividades de construção, conservação modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro – REB, instituído pela Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997;

VII – de frete de mercadorias transportadas entre o País e o exterior pelas embarcações registradas no REB, de que trata o art. 11 da Lei nº 9.432, de 1997;

VIII – de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

IX – de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior;

X – relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.

§ 1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do *caput*.

§ 2º As isenções previstas no *caput* e no parágrafo anterior não alcançam as receitas de vendas efetuadas:

I – a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio;

II – a empresa estabelecida em zona de processamento de exportação;

III – a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados à exportação, ao amparo do art. 3º da Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992.

Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998, excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP:

I – os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;

II – as receitas de venda de bens e mercadorias a associados;

III – as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

IV – as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;

V – as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.

§ 1º Para os fins do disposto no inciso II, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.

§ 2º Relativamente às operações referidas nos incisos I a V do *caput*:

I – a contribuição para o PIS/PASEP será determinada, também, de conformidade com o disposto no art. 13;

II – serão contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie do bem ou mercadorias e quantidades vendidas.

Art. 16. As sociedades cooperativas que realizarem repasse de valores a pessoa jurídica associada, na hipótese prevista no inciso I do artigo anterior, deverão observar o disposto no art. 66 da Lei nº 9.430, de 1996.

Art. 17. Aplicam-se às entidades filantrópicas e beneficentes de assistência social, para efeito de pagamento da contribuição para o PIS/PASEP na forma do art. 13 e de gozo da isenção da COFINS, o disposto no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

Art. 18. O pagamento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS deverá ser efetuado até o último dia útil da primeira quinzena do mês subseqüente ao de ocorrência dos fatos geradores.

Art. 19. O art. 2º a Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, passa a vigorar acrescido do seguinte § 6º:

"§ 6º A Secretaria do Tesouro Nacional efetuará a retenção da contribuição para o PIS/PASEP, devida sobre o valor das transferências de que trata o inciso III" (NR)

Art. 20. As pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro presumido somente poderão adotar o regime de caixa, para fins da incidência da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, na hipótese de adotar o mesmo critério em relação ao imposto de renda das pessoas jurídicas e da CSLL.

Art. 21. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei nº 9.430, de 1996, e o art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997.

Parágrafo único. O saldo do imposto de renda pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda devido no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo dos lucros oriundos do exterior, até o limite acrescido em decorrência dessa adição.

Art. 22. Aplica-se à base de cálculo negativa da CSLL o disposto nos arts. 32 e 33 do Decreto Lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987.

Art. 23. Será adicionada ao lucro líquido, para efeito de determinação do lucro da exploração, a parcela da:

I – COFINS que houver sido compensada, nos termos do art. 8º da Lei nº 9.718, de 1998, com a CSLL.

II – CSLL devida, após a compensação de que trata o inciso anterior.

Art. 24. O ganho de capital decorrente da alienação de bens ou direitos e da liquidação ou resgate de aplicações financeiras, de propriedade de pessoa física, adquiridos, a qualquer título, em moeda estrangeira, será apurado de conformidade com o disposto neste artigo, mantidas as demais normas da legislação em vigor.

§ 1º O disposto neste artigo alcança, inclusive, a moeda estrangeira mantida em espécie.

§ 2º Na hipótese de alienação de moeda estrangeira mantida em espécie, o imposto será apurado na declaração de ajuste.

§ 3º A base de cálculo do imposto será a diferença positiva, em Reais, entre o valor de alienação, liquidação ou resgate e o custo de aquisição do bem ou direito, da moeda estrangeira mantida em espécie ou valor original da aplicação financeira.

§ 4º Para os fins do disposto neste artigo, o valor de alienação, liquidação ou resgate, quando expresso em moeda estrangeira, corresponderá à sua quantidade convertida em dólar

dos Estados Unidos e, em seguida, para Reais, mediante a utilização do valor do dólar para compra, divulgado pelo Banco Central do Brasil para a data da alienação, liquidação ou resgate ou, no caso de operação a prazo ou a prestação, na data do recebimento de cada parcela.

§ 5º Na hipótese de aquisição ou aplicação, por residente no País, com rendimentos auferidos originariamente em moeda estrangeira, a base de cálculo do imposto será a diferença positiva, em dólares dos Estados Unidos, entre o valor de alienação, liquidação ou resgate e o custo de aquisição do bem ou do direito, convertida para Reais mediante a utilização do valor do dólar para compra, divulgado pelo Banco Central do Brasil para a data da alienação, liquidação ou resgate, ou, no caso de operação a prazo ou a prestação, na data do recebimento de cada parcela.

§ 6º Não incide o imposto de renda sobre o ganho auferido na alienação, liquidação ou resgate:

I – de bens localizados no exterior ou representativos de direitos no exterior, bem assim de aplicações financeiras, adquiridos, a qualquer título, na condição de não-residente;

II – de moeda estrangeira mantida em espécie, cujo total de alienações, no ano-calendário, seja igual ou inferior ao equivalente a cinco mil dólares norte-americanos.

§ 7º Para efeito de apuração do ganho de capital de que trata este artigo, poderão ser utilizadas cotações médias do dólar, na forma estabelecida pela Secretaria da Receita Federal.

Art. 25. O valor recebido de pessoa jurídica de direito público a título de auxílio-moradia, não integrante da remuneração do beneficiário, em substituição ao direito de uso de imóvel funcional, considera-se como da mesma natureza deste direito, não se sujeitando à incidência do imposto de renda, na fonte ou na declaração de ajuste.

Art. 26. A base de cálculo do imposto de renda incidente na fonte sobre prêmios de resseguro cedidos ao exterior é de oito por cento do valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido.

Art. 27. As missões diplomáticas e repartições consulares de caráter permanente, bem assim as representações de caráter permanente de órgãos internacionais de que o Brasil faça parte poderão, mediante solicitação, ser ressarcidas do valor do IPI incidente sobre produtos adquiridos no mercado interno, destinados à manutenção, ampliação ou reforma de imóveis de seu uso.

§ 1º No caso de missão diplomática e repartição consular, o disposto neste artigo aplicar-se-á, apenas, na hipótese em que a legislação de seu país dispense, em relação aos impostos incidentes sobre o valor agregado ou sobre a venda a varejo, conforme o caso, tratamento recíproco para as missões ou repartições brasileiras localizadas, em caráter permanente, em seu território.

§ 2º O ressarcimento a que se refere este artigo será efetuado segundo normas estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal.

Art. 28. Fica responsável pela retenção e pelo recolhimento dos impostos e das contribuições, decorrentes de aplicações em fundos de investimento, a pessoa jurídica que intermediar recursos, junto a clientes, para efetuar as referidas aplicações em fundos administrados por outra pessoa jurídica.

§ 1º A pessoa jurídica intermediadora de recursos deverá manter sistema de registro e controle, em meio magnético, que permita a identificação de cada cliente e dos elementos necessários à apuração dos impostos e das contribuições por ele devidos.

§ 2º O disposto nesse artigo somente se aplica a modalidades de intermediação de recursos disciplinadas por normas do Conselho Monetária Nacional.

Art. 29. Aplica-se o regime tributário de que trata o art. 81 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, aos investidores estrangeiros, pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliados no exterior, que realizam operações em mercados de liquidação futura referenciados em produtos agropecuários, nas bolsas de futuros e de mercadorias.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica a investimento estrangeiro oriundo de país que não tribute a renda ou a tribute à alíquota inferior a vinte por cento, o qual sujeitar-se-á às mesmas regras estabelecidas para os residentes ou domiciliados no País.

§ 2º Fica responsável pelo cumprimento das obrigações tributárias decorrentes das operações previstas neste artigo a bolsa de futuros e de mercadorias encarregada do registro do investimento externo no País.

Art. 30. A partir de 1º de janeiro de 2000, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, bem assim da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação.

§ 1º À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo de todos os tributos e contribuições referidos no *caput* deste artigo, segundo o regime de competência.

§ 2º A opção prevista no parágrafo anterior aplicar-se-á a todo o ano-calendário.

§ 3º No caso de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias, em anos-calendário subseqüentes, para efeito de determinação da base de cálculo dos tributos e das contribuições, serão observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.

Art. 31. Na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS poderá ser excluída a parcela das receitas financeiras decorrentes da variação monetária dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, submetida à tributação, segundo o regime de competência, relativa a períodos compreendidos no ano-calendário de 1999, excedente ao valor da variação monetária efetivamente realizada, ainda que a operação correspondente já tenha sido liquidada.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se à determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos pelas pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado.

Art. 32. Fica prorrogado, até 31 de agosto de 2000, o prazo de que trata o art. 4º da Lei, nº 8.248 de 23 de outubro de 1991.

Art. 33.* Os arts. 1º, 2º, 6º-A e 12 do Decreto-Lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977, alterados pela Lei nº 9.822, de 23 de agosto de 1999, passam a vigorar com as seguintes alterações:

---

* A IN nº 69-SRF (DOU-I, de 7.7.2000, pp. 3/8), disciplinou os dispositivos citados no art. 33, da MP 2.037-19.

"Art. 1º A fabricação de cigarros classificados no código 2402.20.00 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, aprovada pelo Decreto nº 2.092, de 10 de dezembro de 1996, será exercida exclusivamente pelas empresas que, dispondo de instalações industriais adequadas, mantiverem registro especial na Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

§ 1º As empresas fabricantes de cigarros estarão ainda obrigadas a constituir-se sob a forma de sociedade e com o capital mínimo estabelecido pelo Secretário da Receita Federal.

§ 2º A concessão do registro especial dar-se-á por estabelecimento industrial e estará, também, na hipótese de produção, condicionada à instalação de contadores automáticos da quantidade produzida e, nos termos e condições a serem estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, à comprovação da regularidade fiscal por parte:

I – da pessoa jurídica requerente ou detentora do registro especial;

II – de seus sócios, pessoas físicas, diretores, gerentes, administradores e procuradores;

III – das pessoas jurídicas controladoras da pessoa jurídica referida no inciso I, bem assim de seus respectivos sócios, diretores, gerentes, administradores e procuradores.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também à importação de cigarros, exceto quando destinados à venda em loja franca, no País.

§ 4º O registro especial será concedido por autoridade designada pelo Secretário da Receita Federal.

§ 5º Do ato que indeferir o pedido de registro especial caberá recurso ao Secretário da Receita Federal, no prazo de trinta dias, contado da data em que o contribuinte tomar ciência do indeferimento, sendo definitiva a decisão na esfera administrativa.

§ 6º O registro especial poderá também ser exigido dos estabelecimentos que industrializarem ou importarem outros produtos, a serem especificados por meio de ato do Secretário da Receita Federal." (NR)

"Art. 2º O registro especial poderá ser cancelado, a qualquer tempo, pela autoridade concedente, se, após a sua concessão, ocorrer um dos seguintes fatos:

(...)

§ 2º Na ocorrência das hipóteses mencionadas nos incisos I e II do *caput* deste artigo, a empresa será intimada a regularizar sua situação fiscal ou a apresentar os esclarecimentos e provas cabíveis, no prazo de dez dias.

§ 3º A autoridade concedente do registro decidirá sobre a procedência dos esclarecimentos e das provas apresentadas, expedindo ato declaratório cancelando o registro especial, no caso de improcedência ou falta de regularização da situação fiscal, dando ciência de sua decisão à empresa.

§ 4º Será igualmente expedido ato declaratório cancelando o registro especial se decorrido o prazo previsto no § 2º sem qualquer manifestação da parte interessada.

§ 5º Do ato que cancelar o registro especial caberá recurso ao Secretário da Receita Federal, sem efeito suspensivo, dentro de trinta dias, contados da data de sua publicação, sendo definitiva a decisão na esfera administrativa.

§ 6º O cancelamento da autorização ou sua ausência implica, sem prejuízo da exigência dos impostos e das contribuições devidos e da imposição de sanções previstas na legislação tributária e penal, apreensão do estoque de matérias-primas, produtos em elaboração, produtos acabados e materiais de embalagem, existente no estabelecimento.

§ 7º O estoque apreendido na forma do parágrafo anterior poderá ser liberado se, no prazo de noventa dias, contado da data do cancelamento ou da constatação da falta de registro especial, for restabelecido ou concedido o registro, respectivamente.

§ 8º Serão destruídos em conformidade ao disposto no art. 14 deste Decreto-Lei, os produtos apreendidos que não tenham sido liberados, nos termos do parágrafo anterior." (NR)

"Art. 6º-A (...)

Parágrafo único. Quando se tratar de produto nacional, a embalagem conterá, ainda, código de barras, no padrão estabelecido pela Secretaria da Receita Federal, devendo conter, no mínimo, informações da marca comercial e do tipo de embalagem." (NR)

"Art. 12. Os cigarros destinados à exportação não poderão ser vendidos nem expostos à venda no País, sendo o fabricante obrigado a imprimir, tipograficamente ou por meio de etiqueta, nas embalagens de cada maço ou carteira de vinte unidades, bem assim nos pacotes e outros envoltórios que as contenham, em caracteres visíveis, o número do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ.

§ 1º As embalagens de apresentação dos cigarros destinados a países da América do Sul e América Central, inclusive Caribe, deverão conter, sem prejuízo da exigência de que trata o *caput*, a expressão "Somente para exportação – proibida a venda no Brasil", admitida sua substituição por dizeres com exata correspondência em outro idioma.

§ 2º O disposto no parágrafo anterior também se aplica às embalagens destinadas à venda, para consumo ou revenda, em embarcações ou aeronaves em tráfego internacional, inclusive por meio de *ship's chandler*.

§ 3º As disposições relativas à rotulagem ou marcação de produtos previstas nos arts. 43, 44 e 46, *caput*, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, com as alterações do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.118, de 10 de agosto de 1970, e do art. 1º da Lei nº 6.137, de 7 de novembro de 1974, no art. 1º da Lei nº 4.557, de 10 de dezembro de 1964, com as alterações do art. 2º da Lei nº 6.137, de 1974, e no art. 6º-A deste Decreto-Lei, não se aplicam aos cigarros destinados à exportação.

§ 4º O disposto neste artigo não exclui as exigências referentes a selo de controle." (NR)

Art. 34. O art. 4º da Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 4º Os produtos sujeitos aos regimes de que trata esta Lei pagarão o imposto uma única vez, ressalvado o disposto no § 1º:

(...)

§1º Quando a industrialização se der por encomenda, o imposto será devido na saída do produto:

I – do estabelecimento que o industrializar; e

II – do estabelecimento encomendante, se industrial ou equiparado a industrial, que poderá creditar-se do imposto cobrado conforme o inciso anterior.

§ 2º Na hipótese de industrialização por encomenda, o encomendante responde solidariamente com o estabelecimento industrial pelo cumprimento da obrigação principal e acréscimos legais.

§ 3º Sujeita-se ao pagamento do imposto, na condição de responsável, o estabelecimento comercial atacadista que possuir ou mantiver produtos desacompanhados da documentação comprobatória de sua procedência, ou que deles der saída." (NR)

Art. 35. O § 3º do art. 1º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, alterado pela Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000, passa a vigorar com a seguinte redação:

"§ 3º Não serão dedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido os juros, relativos a empréstimos, pagos ou creditados a empresa controlada ou coligada, independente do local de seu domicílio, incidentes sobre valor equivalente aos lucros não disponibilizados por empresas controladas, domiciliadas no exterior." (NR)

Art. 36. No caso de operação de venda a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação, o estabelecimento industrial de produtos classificados na subposição 2402.20.00 da Tabela de Incidência do IPI-TIPI responde solidariamente com a empresa comercial exportadora pelo pagamento dos impostos, contribuições e respectivos acréscimos legais, devidos em decorrência da não efetivação da exportação.

Parágrafo único. O disposto no *caput* aplica-se também aos produtos destinados a uso ou consumo de bordo em embarcações ou aeronaves em tráfego internacional, inclusive por meio de *ship's chandler*.

Art. 37. Os estabelecimentos industriais dos produtos classificados nas posições 2202 e 2203 da TIPI ficam sujeitos à instalação de equipamentos medidores de vazão e condutivímetros, bem assim de aparelhos para o controle, registro e gravação dos quantificativos medidos, na forma, condições e prazos estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º A Secretaria da Receita Federal poderá:

I – credenciar, mediante convênio, órgãos oficiais especializados e entidades de âmbito nacional representativas dos fabricantes de bebidas, que ficarão responsáveis pela contratação, supervisão e homologação dos serviços de instalação, aferição, manutenção e reparação dos equipamentos;

II – dispensar a instalação dos equipamentos previstos neste artigo, em função de limites de produção ou faturamento que fixar.

§ 2º No caso de inoperância de qualquer dos equipamentos previstos neste artigo, o contribuinte deverá comunicar a ocorrência à unidade da Secretaria da Receita Federal com jurisdição sobre seu domicílio fiscal, no prazo de vinte e quatro horas, devendo manter controle do volume de produção enquanto perdurar a interrupção.

Art.38. O estabelecimento industrial das bebidas sujeitas ao regime de tributação pelo IPI de que trata a Lei nº 7.798, de 1989 deverá apresentar, em meio magnético, nos prazos, modelos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal:

I – quadro resumo dos registros dos medidores de vazão e dos condutivímetros, a partir da data de entrada em operação dos equipamentos;

II – demonstrativo da apuração do IPI.

Art. 39. A cada período de apuração do imposto, poderão ser aplicadas as seguintes multas:

I – de cinqüenta por cento do valor comercial da mercadoria produzida, não inferior a R$ 10.000,00 (dez mil reais):

a) se, a partir o décimo dia subseqüente ao prazo fixado para a entrada em operação do sistema, os equipamentos referidos no art. 37 não tiverem sido instalados em razão de impedimento criado pelo contribuinte; e

b) se o contribuinte não cumprir qualquer das condições a que se refere o § 2º do art. 37;

II – no valor de R$ 10.000,00 (dez mil reais), na hipótese de descumprimento do disposto no artigo anterior.

Art. 40. Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos comerciais atacadistas que adquirirem de estabelecimentos importadores produtos de procedência estrangeira, classificados nas posições 3303 a 3307 da TIPI.

Art. 41. A Secretaria da Receita Federal poderá instituir obrigações acessórias para as pessoas jurídicas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES, instituído pela Lei nº 9.317, de 1996, que realizarem operações relativas a importação de produtos estrangeiros.

Art. 42. O limite máximo de redução do lucro líquido ajustado, previsto no art. 16 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, não se aplica ao resultado decorrente da exploração de atividade rural, relativamente à compensação de base de cálculo negativa da CSLL.

Art. 43. Ficam reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de:

I – gasolinas, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e GLP, auferida por distribuidores e comerciantes varejistas;

II – álcool para fins carburantes, quando adicionado à gasolina, auferida por distribuidores.

III – álcool para fins carburantes, auferida pelos comerciantes varejistas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às hipóteses de venda de produtos importados, que se sujeita ao disposto no art. 6º da Lei nº 9.718, de 1998, com a redação atribuída pelo art. 2º desta Medida Provisória.

Art. 44.* As pessoas jurídicas fabricantes e os importadores dos veículos classificados nas posições 8432, 8433, 8701, 8702, 8703 e 8711, e nas subposições 8704.2 e 8704.3, da TIPI, relativamente às vendas que fizerem, ficam obrigadas a cobrar e a recolher, na condição de contribuintes substitutos, a contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, devidas pelos comerciantes varejistas.

Parágrafo único. Na hipótese de que trata este artigo, as contribuições serão calculadas sobre o preço de venda da pessoa jurídica fabricante.

Art. 45. Ficam convalidados os atos praticados com base na Medida Provisória nº 2.037-19, de 28 de junho de 2000.

Art. 46. Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:

I – a partir de 1º de abril de 2000, relativamente à alteração do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, e ao disposto no art. 34 desta Medida Provisória;

---

* Por se tratar de contribuição nova, para a Seguridade Social, a vigência do art. 44 desta MP se submete ao art. 195, § 6º, da CF/88 (Ato Declaratório nº 19,do Secretário da Receita Federal (DOU-I de 16.3.2000, p. 8). Pela IN nº 54 (DOU-I de 23.5.2000, p. 12), o Secretário da Receita Federal disciplinou a execução do art. 44 da MP 1991/2000. A substituição tributária do art. 44 não se aplica às vendas efetuadas a comerciantes atacadistas, sendo devidos o PIS e a COFINS, em cada operação de venda (A.D. nº 44, SRF, DOU-I de 14.6.2000, pp. 15/16).

II – no que se refere à nova redação dos arts. 4º a 6º da Lei nº 9.718, de 1998, e ao art. 43 desta Medida Provisória, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de julho de 2000, data em que cessam os efeitos das normas constantes dos arts. 4º a 6º da Lei nº 9.718, de 1998, em sua redação original, e dos arts. 4º e 5º desta Medida Provisória.

Art. 47. Ficam revogados:

I – a partir de 28 de setembro de 1999, o inciso II do art. 2º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998;

II – a partir de 30 de junho de 1999:

a) os incisos I e III do art. 6º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991;

b) o art. 7º da Lei Complementar nº 70, de 1991, e a Lei Complementar nº 85, de 15 de fevereiro de 1996;

c) o art. 5º da Lei nº 7.714, de 29 de dezembro de 1988, e a Lei nº 9.004, de 16 de março de 1995;

d) o § 3º do art. 11 da Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997;

e) o art. 9º da Lei nº 9.493, de 10 de setembro de 1997;

f) o inciso II e o § 2º do art. 1º da Lei nº 9.701, de 17 de novembro de 1998;

g) o § 4º do art. 2º e o art. 4º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998; e

h) o art. 14 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999;

III – a partir de 1º de janeiro de 2000, os §§ 1º a 4º do art. 8º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998;

IV – a partir da publicação desta Medida Provisória:

a) o inciso XI e a alínea *a* do inciso XII do art. 9º da Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996.

b) o inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718,de 1998.

Brasília, 28 de julho de 2000; 179º da Inpendência e 112º da República.

FERNANDO HENRIQUE CARDOSO
Pedro Malan
Marcus Vinicius Pratini de Moraes
Valdeck Ornélas

26. VIGÊNCIA DAS LEIS FEDERAIS SOBRE PREVIDÊNCIA SOCIAL E SEGURIDADE SOCIAL

As leis de natureza previdenciária que criam contribuições, majoram alíquotas, prorrogam a cobrança, só podem ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da respectiva lei complementar ou ordinária (CF, art. 195, § 6º).

É muito importante que se tenha sempre em mente esta norma constitucional, porque, antes desse prazo constitucional, além da contribuição não poder ser exigida, obviamente que não existirão delitos a ela relativa, pela ineficácia provisória da norma legal. Somente com a vigência da lei, após os noventa dias, é que fica implementada a condição até então suspensiva da norma legal.

Essas leis são publicadas no Diário Oficial da União, que circula em Brasília-DF.

O quadro abaixo permite saber a data em que entraram em vigor as atuais leis previdenciárias ou da seguridade social:

1. Lei nº 8.212/91, de 24.7.1991, publicada no DOU-I de 25.7.1991, uma quinta feira, dia útil. Entrou em vigor dia 24.10.1991, quando ficou completo o prazo de noventa dias da data da publicação (como diz o § 6º do art. 195 da CF);

2. Lei Complementar nº 70, publicada no DOU-I de 31.12.1991, entrou em vigor no dia 1º.4.1992, uma terça feira útil, porque o 90º dia caiu no dia 31.3.1992;

3. Lei Complementar nº 84, publicada no DOU-I de 19.1.1996, entrou em vigor no dia 19.4.96, uma segunda feira dia útil, porque o 90º dia caiu em 18.4.1996.

O prazo de noventa dias foi contado desde o dia em que o Diário Oficial publicou a lei, já que § 6º do art. 195 faz remissão expressa que "após decorridos noventa dias da data da publicação da lei", estando subentendido que o dia da publicação da lei deve ser contado: no 91º dia, se útil, têm vigência os efeitos materiais da lei federal "previdenciária".

Porém, o STF interpretando este dispositivo constitucional, decidiu que: no caso da Lei ser originada da transformação de anterior Medida Provisória, o prazo de noventa dias, se inicia com a publicação no DOU-I da "primeira" M.P. que é renovada antes do 30º dia (RE nº 232.805-8, MG, DJU-I de 11.11.1999, p. 33; RE nº 239.296-1-SC, 1ª T, DJU-I de 17.12.1999, p. 32; RE nº 201.197-5-SC, 2ª T, DJU-I de 17.12.1999, p. 30, invocando os RR. EE. nºs: 197.790-3 e 181.664-3, do Plenário do STF).

27. A EXTINÇÃO DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E A ANISTIA PENAL – *ABOLITIO CRIMINIS* INEXISTENTE

A extinção de qualquer tributo ou contribuição social, em decorrência de Emenda Constitucional, ou de Nova Constituição Federal, que altere, modifique profundamente o Sistema Tributário Nacional vigente, ou as Contribuições Sociais para a Previdência Social ou para a Seguridade Social, não significa por si só, automaticamente, que essa extinção equivala à uma anistia penal, em relação aos delitos praticados contra esses mesmos tributos ou contribuições sociais, quando eles estavam em vigor.

A anistia penal, para esses casos, somente ocorrerá:

a) por expressa disposição da Emenda Constitucional respectiva, ou da Nova Constituição Federal, observados seus limites e períodos;

b) por expressa disposição da lei federal.

Assim, os delitos cometidos ou tentados contra o atual Sistema Tributário Nacional (arts. 153/156) ou contra as atuais contribuições sociais para a Previdência Social e para a Seguridade Social (arts. 154, 195, 239, 56 do ADCT etc.), salvo as expressas disposições em sentido contrário (letras *a* e *b* retro), ou a ocorrência da prescrição penal *in abstrato* (art. 109 e seus incisos do atual Código Penal), devem ser punidos, como se os tributos e as contribuições aludidas estivessem ainda em vigor.

Por isso, andou certíssimo o Supremo Tribunal Federal, ao negar seguimento ao Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 79.761-0-MG, (DJU-I, de 1º.2.2000, p. 142).

Tratava-se de delito praticado ao tempo em que vigorava o IVV, extinto pela Emenda Constitucional nº 03/93 (arts. 1º e 4º).

A extinção de tributos ou contribuições sociais, nas condições acima estudadas, não significa, pois, qualquer *abolitio criminis*, nem a extinção da punibilidade. Não se aplica aqui, o princípio da *lex mitior*, nem o da retroatividade da lei penal mais benéfica, em relação aos delitos cometidos ou tentados, antes da Emenda Constitucional ou da Nova Constituição.

28. SUSPENSÃO DA PUNIBILIDADE – REFIS – LEI Nº 9.964/2000

O art. 15 da Lei nº 9.964 (DOU-I de 11.4.2000, pp. 1/3), suspendeu a punibilidade e a prescrição dos crimes dos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90 (sonegação fiscal e apropriação indébita) e 95 da Lei nº 8.212/91 (crimes previdenciários), relativamente aos agentes ou sujeitos ativos desses delitos, cujas empresas aderiram ao REFIS ou efetivaram o parcelamento alternativo (arts. 12 e 13) dessa Lei.

A opção pelo REFIS ou o parcelamento alternativo federais deveriam ser pleiteados até 28.4.2000 (art. 2º, § 1º).

O benefício penal condiciona-se:

a) ao fiel cumprimento das exigências dessa Lei, pelos aderentes ao REFIS ou devedores que pleitearam o parcelamento alternativo e abrange todo o período em que a empresa estiver incluída no REFIS e adimplir o acordo do parcelamento;

b) aos débitos vencidos até 29.2.2000.

O REFIS tem a natureza jurídica de um contrato de adesão, onde o aderente aceita como está, as regras ou cláusulas, desde que estas não sejam potestativas ou leoninas. O mesmo se dá com a moratória via do parcelamento alternativo.

Reciprocamente, tem-se como certo que: se o aderente deixa de honrar com o compromisso que assumiu perante o REFIS ou não adimple as parcelas a que aludem os arts. 12 e 13 da Lei, os benefícios penais e tributários deixam de existir, e pode a Fazenda executar de imediato o saldo do parcelamento e os valores vencidos, referentes ao REFIS, representando criminalmente ao MP, quanto aos delitos de apropriação indébita ou de sonegação fiscal dos tributos federais ou das contribuições previdenciárias, posto que não há no caso anistia penal, nem remissão penal, muito menos *abolitio criminis*, e a prescrição não corre durante o período de inclusão no REFIS ou o cumprimento do parcelamento alternativo. Não se aplica em hipótese alguma, portanto, a *lex mitior*, porque esta é totalmente estranha à Lei Federal nº 9.964/2000.

Igual benefício aplica-se ao REFIS dos Estados, Distrito Federal e Municípios, que observem integralmente as normas da Lei nº 9.964/2000, sobre o qual foi editado o Convênio ICMS nº 31, no DOU-I de 8.5.2000, p. 10.

ÍNDICE ALFABÉTICO REMISSIVO

ABOLITIO CRIMINIS INEXISTENTE, 20, 21; 865, 866
ABUSO DE AUTORIDADE – LEI FEDERAL Nº 4.898/65, 407/474
Abuso de autoridade (introdução, aspectos gerais)
abuso de autoridade e dolo específico, 412, 413
abuso de autoridade inexistente, 425
abuso de poder,458
ação penal 423, 424
ação penal subsidiária, 423, 425
advogado (vista de processo), 418, 419
afronta à CF/88, 415
alcance da Lei nº 4.898/65, 408
alcance do conceito de autoridade, 422
ampla defesa (afronta à), 427
art. 4º, alínea *h*, da Lei nº 4.898/65, 411, 417, 422, 432
art. 5º, da Lei nº 4.898/565 (conceito de autoridade), 422
art. 5º, II, da CF/88, 421,428, 433
art. 5º, V, X, da CF/88, 413, 426, 429
art. 5º, XII, da CF/88, 421, 428
art. 5º, XIII, da CF/88, 421, 427, 428
art. 5º, XXXIV, *a*, da CF/88, 419, 423
art. 5º, XXXV, da CF/88, 428
art. 5º, XXXVI, da CF/88,456
art. 5º, XLV e XLVI, da CF/88, 428
art. 5º, LV, da CF/88, 428, 433, 471
art. 5º, LIX, da CF/88, 423
art. 5º, LXIX, da CF/88, 422
art. 22,XVI, da CF/88, 427
art. 37 *caput*, da CF/88, 428, 430, 432
art. 37, § 6º, da CF/88, 441, 446
art. 220, § 1º, da CF/88, 426, 428, 429
art. 221, IV, da CF/88, 426, 428, 429
atentado ao exercício de profissão já regulamentada por lei federal (art. 3º, alínea *j*, da Lei nº 4.898/65, na redação da Lei nº 6.657/79), 407, 408, 418, 427, 428
atentado à profissão, 418
atentado aos Direitos Personalíssimos, 425, 426
ato comissivo ou omissivo, 459
atos inexistentes (certidões), 416
atos de autoridade (art. 5º, Lei 4.898/65), 422
violadores dos Direitos dos Cidadãos, 427
violadores dos Direitos das Empresas, 426
violadores dos Direitos Personalíssimos, 425, 426
atos judiciais, 413
autoridade fora do cargo, da função pública, 457
autoridade (conceito e exemplos de), 422
casos de abuso de autoridade, 421
certidão:
art. 5º, XXXIV, *b*, da CF/88, 414, 417, 423
errada 417
negada, 414, 417
petição e informações
prazo para fornecê-la: 15 dias (Lei 9.051/95), 414
recusada, 414, 417
certidão negativa de débitos. Fornecimento negado, 414, 415
certidões, petições, informações, 423
co-autoria, 410
competência, 428
conceito:
abuso de autoridade, 407
autoridade (art. 5º, Lei nº 4.898/65), 422
ontológico e jurídico, 407

concurso de crimes, 421, 425
condenação no crime, 409
Constituição Federal de 1988, 407, 408, 421
consulta fiscal/previdenciária, 416
controle do ato administrativo, 417
crime:
concurso formal, 421
consumado, 420
inexistente 425
instantâneo, 420
próprio (art. 5º, Lei 4.898/65), 422
dano moral, 413
decadência inexistente, 424
delito caracterizado, 457
demora no fornecimento de certidão requerida, 417
denúncia dolosa do M.P., 460
denúncia inepta e abusiva, 440, 441,444, 459
desobediência à ordem judicial, 420
direito de petição, 416
ver: "Denunciação Caluniosa"
direitos (ver atos de autoridade)
divulgação de nomes de "sonegadores"
ver: "Difamação de Pessoas Jurídicas..."
dolo específico, 412/413
doutrina 408, 412, 463, 473
elementos que caracterizam o dolo específico, 413
erro de pessoa (ver "homônimo"), 460
execução fiscal nula, 413
exemplos de abuso de autoridade, 413, 421, 425/427
falsidade ideológica, 416
fundamentos da proteção aos Direitos Personalíssimos, 428
habeas data requerido e recusado, 459
homônimo, 460, 461
humilhar a vítima, 427
ineficácia dos atos administrativos, 417
inquérito policial dispensado ou desnecessário, 428
inexistente (ato), 425
introdução, 407/429
inversão processual, 412
juiz competente (desobediência à ordem legal de), 420
juízo competente, 408
Lei Federal nº 4.898/65 e a CF/88, quadro comparativo, 421, 422
Lei Federal nº 9.051/95
prazo para fornecer a certidão pedida, 414
lesão, 413
Lei Federal nº 9.784/99, 419, 430
livre acesso à Repartição Pública, 420
Mandado de Segurança (exigência de caução, fiança, depósito, para conceder liminar), 411
maus pagadores (divulgação de listas de)
art. 198 do CTN, inteligência (ver: "Difamação de Pessoas Jurídicas")
modalidades de abuso de autoridade, 411, 412
omissão e abuso de autoridade, 423
omissão do dever legal, 459
ontológico e jurídico (conceito), 407
ordem legal de juiz competente (desobediência à) 420
outras modalidades de abuso de autoridade, 429
penhora abusiva, 413
perda de vencimentos (pena acessória), 425
petição e informações requeridas, 419
Poder Judiciário, 413
Polícia Militar (agente do delito), 428
prazo fatal para o M.P., 424
presunção fiscal, 470
protocolo da petição (recusado pela Repartição), 419
prova do delito, 413
queixa-crime (art. 5º, LIX, da CF/88), 423, 425
recepção da Lei nº 4.898/65 pela CF/88, 408
recusa em:
– fornecer certidão requerida, no prazo legal, 414
– receber a denúncia espontânea ou em arbitrar o valor do deposito/prestação 440
– receber no protocolo, a petição, o requerimento, a consulta, a representação, etc, 419
representação da vítima ao Ministério Público, 428
Responsabilidade Civil do Estado
(art. 37, § 6º, da CF/88), 446, 460/461
responsáveis penais, 409, 410
rito processual, 425
sonegação fiscal
divulgação por órgão oficial, dos nomes das pessoas jurídicas e físicas, sob o rótulo difamatório/desabonador de "sonegação fiscal
ver: Difamação de Pessoas Jurídicas..."
Súmula 227, 519, 413

suspensão do exercício do cargo/função pública, 425
tentativa, 420
tributos e contribuições federais, 415
tutela constitucional aos bens, direitos e valores incorpóreos dos cidadãos e das empresas, 425/427
violação dos Direitos Fundamentais ou Personalíssimos, 421
vista de processo por advogado, recusada, 418
ver também: "Atentado ao exercício da profissão"
vistoria policial, 425

ABUSO DE PODER, 429/463
abuso do poder:
de denunciar, do M.P. 443, 450, 451, 457, 458
de legislar, 453
do M.P. em impetrar HC para prejudicar, 447, 448
fato gerador impossível 462
incompetência do agente para a prática do ato (parte final da alínea *h*, do art. 4º, da Lei Federal nº 4.898/65), 417
ver: "Agentes do Fisco", na INTRODUÇÃO
mandado de segurança cabível, 452
abuso de poder – desvio de poder – excesso de poder (diferenças e sutilezas) 471/472
abrangência da responsabilidade penal, 442
agentes do delito de, 442
alcance da responsabilidade penal, 442
alheamento total do julgador às provas lícitas nos autos, 448
ver também: "desatenção do julgador"
anuidade do exercício da profissão regulamentada por lei federal (atraso no pagamento da), 441/442
apelação cível, sem os requisitos obrigatórios do art. 514, II, III do CPC, aceita e provida pelo Tribunal, 464
apelação deserta, 465/467
apreensão:
desnecessária e abusiva de mercadorias nacionais, 438
judicial de livros, 439
livros e documentos, 432/434; 438;
mercadorias estrangeiras, 435
mercadorias nacionais, 434, 435, 448;
mercadorias nacionais com cobertura fiscal, 434
mercadorias e veículos em trânsito, com documentação regular, 459
todo um lote de mercadorias, desnecessária, 456
venda de mercadorias pela Fazenda Pública, 456
venda do veículo pela Fazenda Pública, 456
sem termo ou sem auto de apreensão, 456
veículos transportadores, 436, 456
arbitramento fiscal, previdenciário 469/473
arresto arbitrário, 441
art. 3º, alínea *j*, da Lei nº 4.898/65, na redação da Lei nº 6.657/79, 441, 442
art. 4º, alínea *h*, parte final, Lei 4.898/65, 447
art. 20, da Lei nº 8.137/90 (excesso de exação), 463
art. 30, V; 175, § único, da CF/88
(concessões, permissões prorrogadas sem licitação), 448
art. 33 e incisos, da Lei nº 9.430/96, 438
atentado ao exercício da profissão, 441/442
ato comissivo ou omissivo, 459
ato contra disposição de lei, 407
ato discricionário, 474 (5)
ato inexistente, 451
atos que caracterizam fiscalização abusiva 436, 437
atrasos no pagamento de anuidade de profissão, 441/442
auto de infração abusivo, 431, 432
autoria desconhecida (denúncia nula), 450
autoridade fora do cargo, 457
bloqueio de contas de depósitos bancários, 456
campo de incidência/abrangência da responsabilidade penal, 442, 443
cancelamento do registro profissional, por falta ou atraso no pagamento da anuidade, 441/442
casos:
concretos de abuso de poder, 431/442;447/449;
de denúncia abusiva e inepta, 444/446;451;
tipificados de abuso de poder, 447/449; 456
tipificadores de abuso de poder 447/449;456
certidão negada ou recusada, 414, 415
coação moral fiscal (pressão psicológica), 436, 437

co-autoria, 446
cobrança:
abusiva de tributos e contribuições, 440
antecipada de ICMS, sem fato gerador ocorrido, 440
indevida de tributos ou contribuições, 440
conceito de, 430
concessões, autorizações, permissões de serviços públicos, prorrogadas sem licitações prévia, 448
concurso formal de crimes, 440
constrangimento ilegal e abuso de poder, 450
contrabando, 435
CPP, art. 188, 468
crime impossível (e denúncia do M.P.), 451
DARF's originais exigidos para a citação da ré, já existindo nos autos xerox legíveis e autenticados, 458
definição de, 429
Delegado de Polícia, 449
delito caracterizado, 412, 457
denúncia do M.P:
abusiva e inepta (casos de) 440, 441, 444/446
co-autoria, 446
crime impossível, 451
dolosa, 460
inepta e abusiva, 450
inepta (falsidade ideológica), 457
inepta (sonegação fiscal), 451
lacônica e insuficiência, 450
nula, 451
denúncia espontânea do contribuinte recusada pela Repartição, 440
denúncia espontânea do contribuinte recusa da Repartição em fixar o valor do depósito, 440
desatenção de julgador, 448
descaminho, 436
descapitalização de empresas, 453, 454
desconsideração da pessoa jurídica, 440
descrição lacônica e insuficiente do fato, na denúncia do M.P., 450
desvio de finalidade (exigência descabida), 458
desvio de finalidade (jurisprudência), 455
desvio de poder, 464, 465, 468, 469
detenção arbitrária (de "suspeitos"), 449
diferenças entre:
abuso de poder; desvio de poder; excesso de poder, 471, 472
direito à ampla defesa (violar o), 427, 465
direito adquirido do contribuinte, 456
dívida ativa:
inscrição de crédito inexistente, 439
inscrição de crédito não constituído definitivamente, 439
inscrição de crédito, sem apurar a certeza e a liquidez, 443
divulgação de listas/nomes de maus pagadores/sonegadores. Ver: "Difamação de Pessoas Jurídicas"
documentação fiscal regular, 459
entendimento jurisprudencial, 432, 455
erro de:
pessoa, 460
tipo, 435, 436
"error in procedendo" (julgamento nulo), 464
escuta telefônica não autorizada judicialmente, 427
estorno de crédito legítimo
(intimação do Fisco para o) Ver: "Sonegação Fiscal"
excesso de:
exação, 463
poder, 472
poder e desvio, na execução de ordem judicial, 472
execução:
fiscal nula, 439
provisória, determinada pelo Juiz, sem caução idônea e suficiente, 448
exemplos de abuso de poder, 430/442
exercício arbitrário das próprias razões, 456
exigência descabida, 458
exigências fiscais violando o direito adquirido pelo contribuinte, 456
exigência oficial descabida, de documentos, 458
falsidade ideológica, 457
fato gerador:
do tributo ou contribuição, 462
impossível, 462
inexistente, 462
fiscal não-Contador, 447
fiscalização abusiva, 431, 436, 437
formas ostensivas ou dissimuladas de abuso de poder, 430
fraude fiscal (simulação pelo fisco, da existência de fraude fiscal na empresa), 439
gravação eletrônica, sem ordem judicial, 439

guias originais, exigidas para a citação da ré, já existindo nos autos, xerox legíveis e autenticados em Tabelião, 458
habeas corpus:
abuso do poder de denunciar, do M.P., 443, 444, 452
ato inexistente, 451
crime impossível, 451
denúncia inepta, 444, 445
denúncia nula, 451
impetrado pelo M.P. para prejudicar, 447, 448
vários autores e co-autores e "escolha" dos denunciados, 451
homônimo, 460
identificação criminal, 449
imposição de multa confiscatória, 438
imposto de barreira, 434
incompetência do agente, 447
indisponibilidade de bens, depósitos bancários ver "bloqueio de...", 456
inscrição na dívida ativa, de crédito, sem apurar a certeza e a liquidez, 443
inscrição na dívida ativa, de crédito inexistente ou não constituído definitivamente, 439
interdição administrativa de estabelecimento, 439
interrogatório do réu, 468
inversão:
das provas, 448
do ônus da prova, 448
juiz competente, 436
lavratura de:
auto de infração, 438
notificação fiscal, 438
Lei Federal nº 4.898/65, art. 4º, *h*, parte final, 447
levar os autos do processo para casa, para o escritório e "engavetá-los", 427
liminar em mandado de segurança, convalidando prisão que já fora revogada legitimamente, 450
livre manifestação do pensamento, 427
mandado de segurança:
casos de cabimento, 432
do M.P., 450
impetrado pelo M.P. para prejudicar, 448
mercadorias:
– adquiridas em estabelecimento tradicional com nota fiscal, 435
– em trânsito com documentação regular, 459
Ministério Público estadual e Sonegação Fiscal, 459
modalidades de abuso de poder, 431
multa:
– confiscatória, 438
– sanção (imposição de), 438
notificação fiscal, 438
omissão do dever legal, 463/464
omissão de pontos relevantes pelo julgador, 464
ônus da prova do fato gerador do tributo ou da contribuição, 462
ordem judicial (excesso, desvio de poder no seu cumprimento), 472
penhora arbitrária, 439
perdas e danos, 431
Policial Militar:
– armado, fardado, ostensivamente, mas fora da função, 447, 448
pressão psicológica fiscal (coação moral), 436, 437
prisão revogada, 450
processo:
– arbitrário (instauração de), 427
– paralisado no Tribunal, 427
– penal nulo, 464, 469
– ver "levar autos..."
prorrogar concessões autorizações, permissões, sem licitação prévia, 448
recebimento de denúncia abusiva e inepta
– ver: "co-autoria..."
recolhimento:
– antecipado de imposto, 437
– simultâneo de tributos e contribuições, 453
recurso do M.P., 450
regime especial discriminatório, imposto pelo Fisco, 438
remoção judicial de bens, 439
repetição do indébito fiscal/previdenciário, 458
Responsabilidade Civil do Estado, 446
responsabilidade penal, 442
responsáveis penais, 442
serviços públicos prorrogados, sem prévia licitação, 448
sigilo das comunicações (violar o), 427
simulação de fraude fiscal, pelo Fisco, 439
sócio que ingressou na sociedade depois do delito, 445
Sonegação Fiscal:
de imposto de Renda, 459

suspensão do exercício da profissão
ver: "atentado ao exercício da..."
tributos e contribuições indevidos, 462
ver também: "excesso de exação..."
Tráfico de Influência
(ver: "Corrupção Ativa/Passiva")
vários autores ou co-autores, 451
veículos transportadores, 436, 459
violação do direito dos cidadãos, 427
violação dos direitos das empresas, 426
violação dos direitos Personalíssimos, 425/426
Desvio de Finalidade, 458, 473
Desvio de Poder, 463/473, 436/437
abuso, desvio ou excesso de poder, 471
alegações finais do réu, desprezadas, 465
ambigüidade/obscuridades da decisão judicial, não esclarecidas, após os embargos de declaração tempestivos, 463
aparência de legalidade do ato, 412
apelação cível:
deserta, indeferida, negada seguimento, em face de custas astronômicas, a cargo do hipossuficiente, 465/467
indeferida, 465
sem pressupostos obrigatórios exigidos pelo art. 514, II, III do CPC, conhecida e provida pelo Tribunal, 464
apresentação do abuso, desvio e excesso de poder, 471
arbitramento:
de receita, de lucro, com desprezo do art. 148 do CTN, 469, 470
fiscal/previdenciário, 472/473
art. 5º, LV da CF/88, 464
art. 5º, LXXIV, da CF/88, 465, 466, 467
art. 6º, da Lei nº 8.846/94, 469, 470
art.37 *caput*, da CF/88, 470
art. 148 do CTN, 469, 470
art. 188, do Cod. Proc. Penal, 468,469
art. 514, II, III do Cod. Proc. Civil, 464
assistência judiciária recusada 465/467
ato com desvio de poder:
aparência de legalidade do ato
intrinsecamente viciado
omissão do dever legal
simulação implícita do ato, 463/465
atos judiciais caracterizadores do, 463/465
caracterização do, 463
casos de desvio de poder, 468
casos especiais de abuso e desvio de poder, 474
cassação de permissão, autorização, para exploração de serviços públicos 468
CND recusada, quando existente parcelamento deferido ou em dia, 464
conceitos e formas de, 468
contradição básica da decisão judicial, não removida após os embargos de declaração tempestivos, 463
CTN, art. 148, 469, 470
custas astronômicas, 465/467
decisão judicial:
citra petita (omissa), 468, 469
extra petita (nula, incovalidável), 468, 469
infra petita (aleatória, nula), 468, 469
ultra petita (corrigível no excesso), 468, 469
totalmente alheia à defesa do réu, 465, 468, 469
denúncia do M.P.:
aleatória, 465
autoria incerta, desconhecida/duvidosa, 465
fato duvidoso, 465
materialidade incerta, 465
totalmente infundada, 465
desprezo total do Juiz/Tribunal, às normas instrumentais do direito federal adjetivo
("error in procedendo": julgamento nulo), 464/465
desvio de finalidade, 458, 473
desvio de poder: casos e forma de, 463, 464
diferenças básicas entre: abuso, desvio e excesso de poder 471
embargos de declaração tempestivos e cabíveis, rejeitados pura e simplesmente 464
"error in procedendo" (julgamento nulo) 464
execução fiscal de dívida parcelada em dia, 474
exemplos de, 463/465
fiança penal negada, 474
formas de:
apresentação do abuso, do desvio, do excesso de poder, 471
desvio de poder, 471
interrogatório do réu:
dirigido para condená-lo, 468, 469
sem obediência à ordem do art. 188 do CPP, 468
introdução, 463
IPTU lançado após a perda da unidade imobiliária (implosão, desapropriação, atc), 474

Juiz/Relator, travestido da função de Perito, 464
julgamento nulo, 464
justiça gratuita, recusada (CF/88, art. 5º, LXXIV), 465/467
Lei nº 8.846/94, 469
lucro presumido e livro Caixa, 471
motivação do ato, implicitamente contrária à Moralidade, à Impessoabilidade (art. 37 *caput* da CF/88) 463, 474
negar seguimento (indeferir):
a apelação cível, por falta de pagamento de custas astronômicas, pelo hipossuficiente, 465
a recurso do réu no processo crime, 465
obscuridade, 463
omissão de:
pontos relevantes da defesa do réu no processo crime, após os E. Decl., 463
receita, de lucro, 469
temas relevantes, constantes das alegações finais do réu (desprezados pela decisão) 463, 464
pagamento de custas elevadíssimas, pelo hipossuficiente, sob pena de deserção da apelação cível (CF/88, art. 5º, LXXIV), 465
parcelamento em dia e recusa de CND, 464
parecer do assistente técnico da parte, no Juízo Cível, apresentado após o prazo fatal do parág. único do art.433 do Cod. Proc. Civil, aceito como razão de decidir (fundamento da sentença ou do acórdão) (caso de abuso de poder).
penhora abusiva, excessiva, determinada pelo Juiz/Relator, 474
permanência constante de Auditor Fiscal, Agente do Fisco, na empresa, como coação, 474
posição do STF (custas elevadíssimas), 465/467
prisão preventiva desnecessária ou sem fundamentação como ato sempre *in extremis*, 468
processo criminal nulo, 469
rejeição pura e simples dos Embargos de Declaração tempestivos, quando a decisão embargada contém vícios graves: omissão de temas relevantes, contradição, ambigüidades, obscuridades, teratologia gritante, 464
simulação implícita do ato, 463
trancamento de recurso tempestivo do réu, 465
tributos ou contribuições exigidos discricionariamente por Agentes do Fisco ou autoridades, 472
usurpação das atribuições de Perito, pelo Juiz/Relator nos Tribunais, 464
Excesso de poder, 472

ABUSO DE PODER
ver: "Abuso de Autoridade"

ADIANTAMENTOS DE CLIENTES
ver: este verbete em "Sonegação Fiscal"

AGENTE PENAL RESPONSÁVEL
ver: "Sonegação Fiscal"

AGENTE/SUJEITO ATIVO
ver: "Apropriação Indébita Fiscal/Previdenciária"

ANIMUS HABENDI REM SIBI
ver: "Apropriação Indébita Fiscal/Previdenciária"

APROPRIAÇÃO INDÉBITA FISCAL/PREVIDENCIÁRIA, 1/77
abolitio criminis inexistente, 20, 21; 865, 866
abrangência da lei de anistia penal, 59/60
abrangência do crime permanente, 25
ação civil de cobrança, 14
ação judicial de cobrança, 12, 34
ação penal originária, 710
ação penal sem causa, 49, 67
acórdãos do TFR, 50
acréscimos legais (consectários legais), 10
agente do delito na: 62, 63, 64, 67, 68, 75
atipicidade de conduta, 67
atribuições (concretas) do cargo/função, 62, 64, 67
deveres do cargo/função, 62, 64, 67
dirigentes de sociedades, 67
nexo de causalidade entre os deveres do cargo/função e as obrigações impostas pela lei, 64, 67
ônus da prova do nexo de causalidade entre os deveres da lei e as atribuições do cargo, 67
procedimento penal (cautelas no), 67
quem pode ser o agente ou sujeito ativo no delito de, 16, 19, 62, 64, 67
agente ou sujeito ativo do delito: 62/64, 68, 75

ação penal originária, 62
animus habendi rem sibi, 66
apropriação indébita, 66, 67
autarquias, 63
contribuições de clubes, de Estados, do Distrito Federal, para o INSS, 63, 66
dirigente de direito (contrato, estatuto, atas), 67
dirigente de fato, 67
do delito, 63
dolo (elisão do), 66
elemento essencial na denúncia do M.P., 62
empresa pública, 63
exclusão da culpabilidade, 66
fundações públicas, 63
impostos e contribuições de fonte, 63
justa causa elisiva do dolo, 66
na apropriação indébita, 62
omissão do dever legal, 64
ônus de fonte, 2
ônus não de fonte, 65
Pacto de São José da Costa Rica, 66
procurador com poderes especiais, 62
poder de determinar o recolhimento e omissão dolosa, 62
poder de ordenar o recolhimento, 62
posição do STF, 64
prisão por dívida, 66
recolhimento de contribuições, 64
responsabilidade penal, 63, 64
S/A de economia mista, 63
situação financeira deficiária, 66
(Ver: "Estado de Necessidade")
álibis beneficiando, 18
(acionistas, cotistas, diretores de S/A, sócios gerentes de Ltda, sócios. Exclusão do agente, da denúncia)
análise dos balanços e contas de resultado, 29
analogia *in bonam partem*, 50
animus apropriandi, 47
animus habendi rem sibi: 3, 27, 69
ausência do, 29, 43, 66
ausência de prova do dolo específico na denúncia do M.P, 43
consciência da ilicitude (da conduta), 3, 27
dolo específico, 27, 69
elemento-mor do delito, 3, 69;
elisão do, 29
fato atípico penalmente, 49, 67
inexistente, 66
justa causa elisiva ausente, 4
ônus da prova do, 27
proveito econômico auferido, 27, 29
recusa formal do agente, 4
repúdio ao crime de mera conduta, 1
VER: "NOTIFICAÇÃO JUDICIAL"
anistia à apropriação indébita:
inexistente, 40
Prefeitos Municipais, 51, 52
antijuridicidade da conduta do agente, lesionando bem juridicamente tutelado, 75
apropriação indébita:
abrangência da, 1, 2, 58
álibis, 18
anistia, 58
ânimus habendi rem sibi, 27
art. 5º, da LICC, 37
art. 34 da Lei nº 9.249/95, 10
art. 158, IV e 160 da CF/88, 61
configuração da, 29
consumação do crime (momento da), 37, 73
contribuições de fonte (1.1.; 32), 1, 2, 58
crime de dano material, 10
dano causado à Fazenda Pública, 10
dolo específico necessário, 27
extinção da punibilidade, 10, 58
impossível, 11
(ver: "crime impossível")
impostos alcançados, 58
impostos de fonte (1.1. – 32.), 1, 2, 58
Imposto de Renda, 65
Imposto de Renda de Fonte, retido por Estados, Distrito Federal e Municípios, 46
INSS, 13, 14, 63, 73
IPI, 1, 39, 60, 62, 73
Lei nº 9.249/95, art. 34, 10
materialidade cabal, 68
mensagem da Lei nº 8.866/94, 37
notificação judicial, 37
pagamento integral (momento do), 58, 60
prescrição penal, 56, 57
quantum do dano à Fazenda Pública, 10
ressarcimento integral do dano, 10, 12
resultado material, 1
apropriação indébita especial:
art. 26 da Lei nº 8.212/91, 2, 13, 61
art. 158, IV e 160 da CF/88, 61

concurso de prognósticos, 61
contador encarregado de recolher IPI, 62
impostos cobrados erroneamente na fonte (IOF, IRF), 62
IPI cobrado a maior na nota fiscal e recebido, 62
IPI indevido, cobrado e recebido, 62
loterias, sorteios, apostas, bingos, beeting, etc., 2, 13
posição da CF/88, 54
recolhimento do IPI, 62
responsabilidade penal, 18, 61, 62
responsabilidade penal do contador, 62
arrecadação do público:
art. 26 e §§, da Lei nº 8.212/91, 2, 13, 61, 63
apostas, bingos, concursos, beeting, loterias, etc., 2, 13
art. 2º, do Decreto-Lei nº 4.597/42 (Fazenda Pública), 7
art. 5º, II, da CF/88, 25
art. 7º, *caput*, da Lei nº 8.866/94
(movimentação de recursos financeiros), 14/17, 19, 37
art. 26 e §§, da Lei nº 8.212/91, 2, 13, 61
art. 34, da Lei nº 9.249/95
(extinção da punibilidade), 10, 12, 13, 47
art. 40, do Código de Processo Penal, 53
(art. 83 da Lei nº 9.430/96; auto de infração e notificação fiscal; inquérito policial obrigatório; prudência e cautela do M.P.; representação criminal).
art. 83, da Lei nº 9.430/96, 53
art, 86 e § único, da Lei nº 3.807/60
(responsabilidade penal objetiva), 42, 43
art. 138 do CTN, 25, 49
art. 155, XII, *b, d*, da CF/88, 1, 2, 34, 35
art. 157, I, da CF/88, 46
art. 158, I, da CF/88, 46
art. 158, IV, da CF/88, 61
art. 160, da CF/88, 61
art. 168, do Cod. Penal, 56, 57
art. 195, § 6º, da CF/88
(ver: "VIGÊNCIA DAS LEIS")
atenuante da pena, 12, 40, 41
atipicidade da conduta, 67
atos comissivos necessários do contribuinte, 2, 68, 69
(arrecadação do público: art. 26 da Lei nº 8.212/91;
cobrança na fonte, na nota fiscal; desconto na fonte;
recebimento do valor cobrado na nota fiscal; retenção na fonte)
atos omissivos do agente ou sujeito ativo, 68, 69
(atribuições do cargo ou função na empresa, ente ou entidade; dever legal desse agente; justa causa elisiva ausente; nexo de causalidade entre os deveres da lei e as atribuições do cargo ou função; omissão dolosa do dever legal; provas a cargo do M.P; recusa cabal do agente, após o prazo marcado na notificação judicial)
atraso no recolhimento: 4, 34/36
ação judicial de cobrança, 5, 12, 34
art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, 34
art. 95, *d*, da Lei nº 8.212/91, 35
contribuições da Seguridade Social, 34
contribuições declaradas e não pagas, 34
"deixar de recolher" (exegese da expressão), 34
execução fiscal, 5, 12, 34
infração administrativa, 34
infração regulamentar, 34/36
Lei nº 6.830/80, 5, 12, 34
litigância de má fé, 34
medida cautelar fiscal, 34
mora fiscal, 34
tributos declarados e não pagos, 34
atribuições dos administradores, 62, 67
atribuições e deveres do cargo, 67
atualização monetária, 10
Auditor(es) Fiscal(is) da Previdência Social, 3
Auditor(es) Fiscal(is) da Receita Federal (M.P. 1971-6/99), 3
autarquias, 43, 63
auto de infração, 53
auto-falência, 30
Autoria do delito:
autoria certa e determinada, 68
inquérito policial, 29, 53
bem judicamente tutelado, 75
Bingos, vídeos bingos:
art. 26 da Lei nº 8.212/91, 2, 13, 61
Busca da verdade real, 24
Caixa Econômica Federal – CEF – 9
Cartelas "premiadas" (raspadinhas)
art. 26 da Lei nº 8.212/91, 2, 13, 61
Casos fortuitos comprovados, 29

Causas da apropriação indébita, 76
Causas elisivas do dolo, 29
Causas excludentes do dolo, 29
Causas extintivas do dolo, 29
Cautelas do M.P., 67
CF/88, art. 5º, II, 1
CF/88, art. 155, XII, *b*, *d*, 1, 2, 34, 35
CF/88, art. 157, inciso I, 46
CF/88, art. 158, inciso I, 46
CF/88, art. 158, inciso IV, 61
CF/88, art. 160, 61
Circunstâncias materiais
(ver: "Denúncia do M.P.")
Clubes esportivos, 63
Co-autoria, 54
Código Penal, art. 16, 41
Código Penal, art. 168, 56, 57
Código de Processo Penal:
art. 40, 53
art. 499, 24
Cofins:
normal, ônus da empresa (crime impossível) 12, 65
retenção na fonte (exceções à regra geral): 2, 12, 853, 864
Distribuidoras de petróleo/derivados, 2, 12
Refinarias de petróleo e derivados
art. 5º, da M.P. 2.037 (DOU-I de 29.7.2000), 2, 12
Compensação, 47
Competência, 46
Concretização material: cobrar, descontar, reter, 2
Concursos com distribuição de prêmios:
art. 26 da Lei Federal nº 8.212/91, 61
Concurso de prognósticos, 61
Conduta:
antijurídica, 3, 4, 27
anti social, 3, 4, 27
atípica penalmente
(ausência de demonstração do dolo específico do agente, pelo M.P. na denúncia), 66
(ver: "Denúncia do M.P.")
Configuração do delito, 29
Confissão:
espontânea ao Fisco, 25, 47
de dívida, 49
dos réus, 30
Congelamento de preços públicos/tarifas, 32
Consciência da ilicitude da conduta, pelo agente, 3
Consectários legais, 10
Constituição Provisória do Brasil
– Decreto nº 19.398/1930, 7
Consumação do crime/delito: 37, 38, 73
Contador, encarregado de recolher, 62
Continuidade delitiva: 44, 72
Contraditório pleno, 24
Contribuição p/INSS:
autarquia, fundação, empresas públicas, S/A economia mista, 63, 66
Contribuição Social s/Lucro Líquido – CSLL, 12
Contribuições de Clubes, Estados, DF, para o INSS, 63
Contribuições de fonte, atuais: 1, 2
arrecadadas do público (art. 26, Lei nº 8.212/91), 2
CPMF (IMF), 1
cobradas na nota fiscal (p. ex. Funrural), 2
descontadas dos trabalhadores para o INSS, 2
item 1.1. do Capítulo I, 1
retidas nos casos do art. 31 e §§, da Lei nº 8.212/91 na redação da Lei nº 9.711/98, 2
retidas nos casos do art. 5º, da M.P. nº 2.037/20, 2
retidas nos casos da LC 84/96 (contribuinte não inscrito no INSS ou que não recolheu em carnê sua contribuição), 2
Contribuições não de fonte, atuais:
FGTS, 11, 65
PIS (exceção: item 1.1.), 2, 12, 65
COFINS (exceção): item 1.1, 2, 12, 65
CSLL, 12
Contribuições previdenciárias para o INSS:
13/14, 63, 73
agente do delito, 63
clubes, 63
empresas estatais, 13
Estados, DF, 63
extinção da punibilidade 13
órgão público estadual, 13
pagamento antes da denúncia 13
pagamento após a denúncia 12
pagamento após o inquérito, 13
pagamento integral 14, 58

parcelamento antes da denúncia, 29, 47, 50
ver: "Prefeitos Municipais"
Contribuinte-fonte designado por lei: 39
dualidade de leis. Crítica à, 40
lei penal especial, 40
lei previdenciária, 39, 40
lei tributária, 39, 40
medida provisória, 39
Corpo de delito, 21
Correção monetária, 10
CPMF (IMF), 1, 63, 74
Crime:
apropriação indébita, 10, 12, 27, 29, 44, 49
dano material, 1, 10
dano patrimonial, 1, 75
habitual, 44
impossível, 11, 12, 65, 76
inexistente, 12, 73
mera conduta (repúdio à heresta jurídica), 27
patrimônio, 1, 10
papéis e documentos (presença de crimes, em tese),53
permanente, 25, 44
restrito, 72
resultado material, 1, 75
ser sócio, diretor de S/A, sócio gerente, 67
Crime habitual: 44, 45, 57
apropriação indébita e sonegação fiscal, 44
continuidade delitiva como profissão, 44
delinqüente habitual, 57
fatos sob a lei antiga e sob a nova lei, 44
habitualidade delitiva, 45
irretroatividade da *lex mitior*, 44
Crime impossível, atual, 73, 74
COFINS, CSLL, FGTS, PIS, 11, 12, 65, 76
Ver item 1.1., 2
ICMS normal, ISS normal 65, 76
IRPJ, IPVA, IPTU, ITR, 65, 76
ver "COFINS E PIS"
Crime inexistente, 73
Crime permanente: (conseqüências), 25
abrangência, 72
confissão espontânea (CTN, art. 138), 47, 49
duração do delito, 25
exclusões da duração, 25
flagrante do agente, 25
Crime restrito, 72
CTN – Código Tributário Nacional, 25, 26, 49
Culpabilidade, 66
Dano causado à Fazenda Pública, 1, 7, 10, 75
Dano material, 10
Dano patrimonial 10, 75
Declaração do Contribuinte (DIPJ, DIRF, GIA), 36
Decreto Federal nº 19.398/1930, 7
Decreto Federal nº 20.910/32, 7
Decretos Federais de 11.11.1930 até 15.7.1934 (força de Leis Complementares Nacionais), 7
Decreto-Lei Federal nº 326/67 (IPI), 56, 57
Decreto-Lei Federal nº 4.597/42, 8
Decreto-Lei Federal nº 4.597/42, art. 2º, 7
Defesa da Fazenda Pública (meios de), 34/36

Deixar de recolher: 34/36
art. 2º, inciso II, da Lei Federal nº 8.137/90, 34
art. 95, alínea *d*, da Lei Federal nº 8.212/91, 35
exegese da expressão (interpretação) 36
Delegação de atribuições, 55
Delegação de competência, 55
Delegação de poderes, 55
Delinqüente habitual, 44, 45, 46
Delito de apropriação (indébita), 47
Compensação antes do recebimento da denúncia, 47
confissão de dívida, 47, 49
denúncia espontânea, 47, 49
descaracterização do, 47, 49
elisão do *animus habendi rem sibi*, 29, 47
elisão do *animus apropriandi*, 47
elisão do delito, 47
extinção da punibilidade, 47
novação, 47
parcelamento, 47
parcelamento antes da denúncia, 47
recusa do credor em receber, 47
re-parcelamento (rolagem da dívida), 47
transação com o credor, 47
Denúncia do M.P., 37, 49, 67, 70, 75, 76
Denúncia espontânea do contribuinte, 47, 49
Depositário infiel, 14, 20
Abolitio criminis inexistente (lei 8.866/94), 20, 21, 865, 866
– ação civil de cobrança, 14
– Lei nº 8.866/94,14
– Lei nº 8.212/91, 20
– recusa na devolução (conseqüências), 20

Descaracterização:
do delito, 29, 49
do dolo, 29, 49
Desconto dos empregados, 2
Destino dos valores: 49, 51, 52
(arrecadado do público em geral
cobrado nas notas fiscais e recebido
descontado dos empregados
descontado de avulsos (Lei 84/96)
retido pela fonte)
Deveres dos administradores, 62, 64
Dificuldades financeiras, 30
DIPJ:
– abrangência: IRPJ, IPI, ITR, COFINS, PIS, CSLL, 36
– natureza jurídica da, 36
Direito:
federal uniforme, 50
impostergável do réu 24
novo (regulamento, decreto), 25
Diretores de estatais: 43
autarquias, 43
empresas públicas, 43
fundações públicas, 43
Lei nº 3.807/60, art. 86 e § único, 43
proveito com o ilícito, 43
responsabilidade (penal) objetiva, 43
S/A de economia mista, 43
serviços autônomos, 43
DIRF
– natureza jurídica, 36
Dirigentes de empresas, órgãos, entidades ,67
de fato (não integram o contrato, estatutos, atas)
de direito (figura no contrato, estatuto, atas)
procurador com poderes expressos e especiais
parentes ou familiares dos controladores do Capital
Distribuidoras de petróleo e derivados, 2, 12
Dolo específico, 12, 29, 66
Dolo específico necessário, 27, 69, 70
Dualidade de leis. Crítica 40
Due process of law, 54
Duração crime permanente, 25
Duração do delito, 25
Elemento subjetivo do tipo penal
– exame em sede de *habeas corpus* (impossibilidade), 43
Elementos:
essenciais na denúncia do M.P., 2/6, 68/76
essenciais do delito, 2/6
necessários do crime, 2/6
que integram a obrigação principal, 25
subjetivos do tipo penal, 43
Elisão do:
animus apropriandi, 47
animus habendi rem sibi, 47, 66
delito, 47, 66
dolo (exemplos), 47, 66
Empresas estatais:
públicas, 46
S/A de economia mista, 46
Empresas públicas, 63
Encargos legais, 10
Enchentes e inundações, 30
Estado de necessidade: (exemplos de), 29/34
análise contábil patrimonial para provar crise financeira (roteiro de), 29
auto falência confessada, 30
confissão espontânea dos réus ao fisco, 30
crises financeiras graves, prolongadas, 30
dificuldades financeiras, 30
dificuldades financeiras permanentes, 32
enchentes e inundações graves, com perdas de estoques, de produção, etc., 30
grave crise econômica no ramo de atividade, 30
incêndio de grandes proporções, não criminoso, 30
interdição abusiva ou arbitrária do estabelecimento, 30
pedidos de falência, 30
protestos de duplicatas e outros títulos, 30
tabelamento e congelamento de preços públicos e tarifas, 32
tarifas e preços públicos defasados permanentemente, 32
transporte coletivo de passageiros, 32
Exame do elemento subjetivo em *habeas corpus*, 43
Exclusões da duração do crime permanente, 25
Exclusão do dolo, 29
Exclusão do delito, 29
Execução fiscal, 5, 12
Extinção da punibilidade: 10, 12, 13, 14, 50, 58, 59, 60

art. 34 da Lei nº 9.249/95, 10, 13
condições da lei, 13
compensação integral antes da denúncia, 47
consectários legais, 10
novação antes do recebimento da denúncia, 47
pagamento integral antes da denúncia, 14
parcelamento integral antes do recebimento da denúncia, 29, 50
recolhimento do valor do principal atualizado, 12
transação integral antes do recebimento da denúncia, 47
Fatos sob a lei antiga: 44
(continuidade da conduta delitiva sob a lei nova
inaplicabilidade da *lex mitior*
retroatividade da *lex gravior*)
Fatos delituosos sob a lei nova: 44
(continuidade delitiva desde a lei antiga
inaplicabilidade da *lex mitior*)
Fazenda Pública:
conceito e alcance de, 7
defesa da (meios de) 5, 34/36
Decreto Federal nº 20.910/32, 7
Decreto-Lei Federal nº 4.597/42, art. 2º, 7
Decretos Federais de 11.11.1930 até 15.7.1934, 7
sujeito passivo (vítima) dos delitos fazendários, 7
FGTS – Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, 9, 11, 65
Flagrante, 25
Fonte: 39
(arrecadadora
cobradora
descontadora
erigida por lei)
retentora
Força maior comprovada, 29
Fundações públicas, 43, 63
Funrural, 2,77
Gerência temerária:
exclusão do dolo (inadmissibilidade) 32
Gerente de fato: 67
(emite ordens, comanda a empresa
não consta em contratos, alterações, estatutos, atas
parente ou familiar dos dirigentes ou controladores do Capital)
Guia Eletrônica:
estimativa do ICMS, 37
natureza jurídica, 36
Grau de participação do agente, nos fatos delituosos, 21
Grave crise econômico-financeira, 30
Guia de Declarações de impostos e contribuições:
natureza jurídica, 36
Habeas corpus
apreciação de elemento subjetivo (inadmissibilidade), 43
Habitualidade delitiva: 45, 72
continuidade delitiva (na lei antiga e na lei nova), 44
crime habitual, 44
lapso de tempo que a caracteriza, 44, 45, 46
Heresia jurídica grave:
(apropriação indébita como) crime de mera conduta, 1
Hierarquia das normas jurídicas, 25/27
ICMS: 73
cobrado nas contas de energia e telefone e recebido, 2, 63
declarado e não pago (regime normal), 34/36
normal (destacado na nota) 65
substituição tributária 1, 39
ilicitude da conduta, 3, 4, 27
impossibilidade do delito
ver: "crime impossível, atual"
Imposto de Renda de Fonte: 1, 46, 63, 74
apropriação indébita, 46
empresa pública, 46
julgamento (competência), 46
retenção por Estados, Distrito Federal e Municípios, 46, e S/A de economia mista 46
Impostos e contribuições de fonte, 63
Impostos:
cobrados erroneamente pela fonte, 62
de fonte, atuais:
ICMS na substituição tributária (CF/88, art. 155, *b* , *d*), 1, 39
ICMS cobrado nas contas de energia e telefone, 2
IOF, IPI, IRF, ISS retido na fonte 1, 39, 62
Impostos não de fonte, 65
Impostos sobre produtos industrializados:
IPI, 60, 62

crime de apropriação indébita, 60
extinção da punibilidade, 60
ver também: "IPI"
Incêndios de grandes proporções, 30
Individualização da pena, 24
Infração administrativa, 34/36
Inquérito policial obrigatório, 29, 53
Interdição abusiva/arbitrária do estabelecimento
ver: "Estado de necessidade"
IOF, 1, 39, 62, 63, 74
IPI, 1, 39, 60, 62, 73
cobrado a maior na Nota Fiscal e recebido, 62
extinção da punibilidade, 60
indevido, cobrado e recebido, 62
IPTU, 65
IRF 46, 62, 74
IRPJ, 65
Irretroatividade da lei penal:
lei mais benigna (crimes habituais – continuidade delitiva) 44
lex mitior (na habitualidade delitiva), 44
ISS, 73
fonte, 1, 39
normal, 65
ITR, 65
Jurisprudência do TFR, 50
Justa causa elisiva do dolo, 66
Justiça estadual comum, 46
Laudo pericial contábil (conteúdo do), 21
Lei:
nº 9.249/95, art. 34, 10, 12, 13
antiga e o crime habitual, 44, 45, 46, 57
especial e lei penal, 40, 76
instituidora da fonte, 39, 76
penal e lei especial, 40, 76
penal mais branda, mais benéfica, *lex mitior*, 44, 45, 57
previdenciária, 40
regulamento e a, 25
responsabilidade penal objetiva, 41, 42, 43
tributária, 40
Lei Complementar Nacional:
nº 44/83, 55
nº 84/96, 2
nº 87/96, 55
Decretos Federais de 11.11.30 até 15.7.34, 7
Leis federais:
6.830/80 (execução fiscal), 5, 12
8.038/90, arts. 1º até 12, 710
8.137/90, art. 2º, II, 3
8.212/91, art. 95, *d*, 3, 20
8.397/92 (cautelar fiscal), 14, 34
8.866/94, art. 7º (depositário), 15
9.249/95, art. 34, 10, 12, 13
Lei Federal nº8.866/94, 14, 19, 37
art. 7º *caput*, 19
movimentação dos recursos financeiros, 14, 19
ordenador de pagamentos/recolhimentos, 19
poder de ordenar pagamentos/recolhimentos, 19
reflexos do art. 7º *caput*, 14, 19, 21
Lei nova, 44
(crime habitual
continuidade delitiva sob a lei antiga
habitualidade delitiva sem solução de continuidade)
LICC – Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, 37
Limitações constitucionais do decreto (regulamento):
art. 5º, II; 150-I; da CF/88, 25
Litigância de má-fé, 34
Loterias:
art. 26 da Lei Federal nº 8.212/91, 2, 13, 61
Materialidade cabal do delito:
provada e demonstrada pelo M.P. na denúncia, 68
Medida Provisória, 39
Mensagem da Lei Federal nº 8.866/94, art. 7º, *caput*, 14, 19, 37
Mera conduta:
heresia jurídica grave referente à apropriação indébita, 3, 27
Ministro da Fazenda:
caso em que pode ser agente do delito, 61
Ministério Público: 27, 37, 49, 53, 70, 75, 76
demonstração convincente da conduta típica, 27
prova do dolo específico, 27
ônus exclusivo da prova do *animus habendi rem sibi*, 27
vide: "Notificação Judicial obrigatória")
Momento da, do:
caracterização do delito, 4/6, 37/39, 71
consumação do delito, 37, 73
pagamento integral do débito, 13

parcelamento integral da dívida, 29, 47, 50
quesitos contábeis, 24
reparação do dano, 12, 40
ressarcimento do dano, 12, 40
recusa em recolher
Ver: "Notificação Judicial obrigatória"
Montante:
certo e determinado e atualizado do dano material, 71
certo e atualizado do dano patrimonial, 71
Mora fiscal, 34/36
Movimentação dos recursos financeiros: 14, 19, 37
agente penal que movimenta os recursos financeiros, 14, 19
art. 7º *caput* da Lei Federal nº 8.866/94, 19
ordenador de pagamentos/recolhimentos, 14, 19
perícia (contábil) necessária, 14, 19, 21
poder de ordenar pagamentos/recolhimentos, 19
responsável penal, em tese, *prima facie*, 14
Multa:
– moratória, 34
– punitiva, 60
sonegação fiscal, 60
Não são responsáveis penais, 18, 19
Natureza jurídico-penal do delito de apropriação indébita: 1/6
(crime de resultado material
crime de dano patrimonial
crime de resultado)
Nexo de causalidade (nexo causal): 67, 70
(atribuições do cargo, função na empresa, na entidade, órgão
deveres do cargo, função na empresa,
deveres legais do agente, frente à lei Federal
omissão dolosa do agente, no cumprimento dos deveres legais
poder de ordenar recolhimentos/pagamentos)
Notificação Fiscal, 2, 3
Notificação Judicial, 5, 37, 71, 73
agente inexistente, 6
ineficaz, inexistente, 6, 73
judicial obrigatória ao agente penal responsável, 4/6, 37
quem deve ser notificado judicialmente, 6
finalidade da, 7
obrigatória ao agente penal responsável, 6
recusa caracterizada, 1, 5, 6
Novação antes do recebimento da denúncia, 47
O agente na apropriação indéb. fiscal/previdenciária, 67
obrigação:
– principal (elementos da), 25
– tributária (decreto/regulamento e a), 25/27
obrigações do agente, 62/63
omissão(ões):
dolosa, 62, 72
dolosa e culposa (distinções)
do dever legal, 64, 72
RTJ 128/249, 72
Ônus da prova, 27, 29, 70
causa excludente do dolo, 29
causa elisiva do dolo, 29
caso fortuito, 29
dificuldades financeiras, 30
existência do dolo específico, 27
estado de necessidade, 29
força maior, 29
recusa do agente em recolher, 70
responsabilidade penal do agente, 70
ordenador de pagamento/recolhimentos, 15, 16, 62, 68
Órgão público estadual, 13
Pacto de São José da Costa Rica, 66
Pagamento/recolhimento:
antes do recebimento da denúncia do M.P., 13
após o recebimento da denúncia do M.P., 12, 40
ordenador de, 15, 16, 68
parcelado, 50
poder de ordenar, 15, 16, 62, 68
uma só vez, integral, 14, 58
Parcelamento, 47, 49
antes do recebimento da denúncia, 29, 47, 50
depois do recebimento da denúncia, 40, 41
elisão do crime, 29, 47
elisão do dolo, 29, 47
integral, com imediato recolhimento da prestação, 29, 47, 50
Lei nº 8.620/93, arts. 9º e 12, 50
re-parcelamento (rolagem da dívida), 47, 49
Participação/partícipe: 29, 68, 70, 71
(no delito,
nos fatos delituosos,

no resultado material, econômico, financeiro, proveito econômico/financeiro com o delito)
Pedidos de falência, 30
Pena
atenuante da, 40, 41
Perícia contábil: 14, 21, 72
autoria, co-autoria, materialidade, 21
corpo de delito, 21
destino dos valores, 49, 51, 52
due process of law, 21
grau de participação, 21
laudo pericial conclusivo, 21
materialidade do delito, 21
montante descontado, retido, 2
montante do dano, 21
movimentação dos recursos financeiros, 14
posição hierárquica, 21
produto do crime, 21
proveito com o ilícito, 71
quem movimentava recursos financeiros, 14
quem tinha o poder de ordenar pagamentos, 15, 16, 19, 62, 68
reflexos da Lei nº 8.866/94, 21
responsável pela movimentação financeira, 14, 19, 21
vestígios materiais existentes (livros, documentos, etc), 21
Período certo e determinado, 71
(*tempus regit actum*)
Pessoas não responsáveis penais (em tese), 18, 19
PIS, 2, 12, 64, 853, 864
Poder de determinar o recolhimento e omissão, 64
Poder de ordenar pagamento/recolhimentos, 16, 19, 62, 68
Posição do STF, 65
Posse física dos valores: 49
ação penal sem causa, 49
analogia *in bonam partem*, 50
art. 138 do CTN, 49
atenuante da pena (inadmissibilidade), 49
crime de apropriação indébita, 49
denúncia espontânea, 49
descaracterização do crime, 49
parcelamento antes da denúncia, 50
parcelamento do débito, 49
parcelamento dos arts. 9º e 12 da Lei nº 8.620/93, 50
posse inexistente, 49
proveito do agente com o ilícito, 49
Prazo de recolhimento: 25
CF/88, art. 5º, II, 25
CTN, art. 99, 25
CTN, art. 160, 26
elementos que integram a obrigação principal, 25
lei e regulamento, 25
obrigação sempre *ex lege*, 25
obrigação principal (elementos da), 26
prazo marcado diretamente na lei, 25
princípio da legalidade, 25
Preços públicos:
defasados permanentemente, 32
Prefeitos Municipais, 51
anistia penal ampla e irrestrita, 51
art. 16, § 4º da M.P. nº 1891/99, 51
art. 11 da Lei nº 9.639/98, 52
parcelamento em até 240 meses, das contribuições previdenciárias para o INSS, 52
perícia contábil obrigatória, 51
Contribuições descontadas dos servidores municipais, 51
posição do STF, 52, 53
posição do STJ, 51
proveito pessoal do Prefeito, 52
– Secretário de Finanças do Município, 53
Prescrição penal, 56
Constituição Federal, 57
crime habitual, 57
legislação penal incidente, 56
redução da penalidade, 57
retroatividade da Lei nº 8.137/90, 57
Pressupostos necessários do delito, 2/6
caracterização do delito, 2/6
consumação do delito, 37/39, 73
resumo do crime de apropriação indébita, 68/77
Presunção de inocência do acusado, 24
Principal atualizado, 12, 14, 58
Princípio da:
individualização da pena, 24
legalidade, 25
presunção de inocência do acusado, 24
Prisão por dívida: 14, 54, 66
(administrativa
cautelar
civil do depositário infiel,

posição da Constituição Federal
preventiva
ver: item nº 35.7.)
Procedimento penal, 67
Produto do crime, 21
– ver: "Participação/Partícipe"
Protestos de duplicatas e outros títulos:
ver: "Estado de necessidade"
ver: "Dificuldades financeiras"
Prova
– ver: Ônus da prova"
Proveito:
do agente com o ilícito, 27, 29, 43, 71
de dirigentes, sócios gerentes, com o ilícito 21, 27, 29, 71
dolo específico, 29
econômico auferido, 27, 29
econômico-financeiro com o ilícito, 29, 71
partícipes no ilícito 29, 71
partícipes no resultado 29, 71
Prefeitos Municipais com o ilícito, 52/53
Prudência e cautela do M.P., 53
Quantum:
da apropriação indébita, 2, 3, 10
do dano à Fazenda Pública, 10
do dano patrimonial/material, 10
Quesitos:
esclarecedores em Juízo, 24
Quesitos esclarecedores em Juízo: 24
a busca da verdade real, 24
direito impostergável do réu, 24
due process of law, 24
garantia do contraditório pleno, 24
individualização da pena, 24
momento dos quesitos, 24
presunção de inocência, 24
Raspadinhas:
– art. 26 da Lei nº 8.212/91, 61
Recolhimento de Contribuições, 64
Recollhimento do IPI, 62
Recolhimento do valor do principal atualizado, 12, 14, 58
Recursos financeiros: 14, 19.
art. 7º *caput* da Lei nº 8.866/94, 15
movimentação dos, 14, 19
Recusa:
agente em recolher os valores de fonte (itens 1.1. e 32), 1, 38, 39, 71
credor em receber, 47
devolução, 20
formal do agente, após o prazo na notificação judicial, 20, 38, 39
notificação judicial para caracterizar a, 6, 38
sujeito ativo, responsável penal pela, 62, 67
ver: "Notificação Judicial Obrigatória"
Redução da pena/penalidade pela sentença, 12, 57
pagamento depois do recebimento da denúncia, 40, 41
parcelamento depois do recebimento da denúncia, 40, 41
reparação do dano, antes da sentença, 12
ressarcimento do dano, antes da sentença, 12, 41
Reflexos da Lei nº 8.866/94, art. 7º *caput*, 14, 16, 19
Regulamentos ou decretos:
art. 99 do CTN, 25
art. 160 do CTN, 26
de leis, 25/27
limitações constitucionais
– arts. 5º, II; 150-I; 155, XII, *b*, *d*, 25, 34, 35
Reparação do dano/Ressarcimento do dano: 12, 40
anistia inexistente, 40
art. 16 do Cod. Penal, 40, 41
atenuante da pena, 40, 41
momento da reparação ou ressarcimento do dano, 40, 41
reparação após o termo final marcado na notificação judicial, 40
Re-parcelamento (rolagem da dívida), 47
Representação criminal para o M.P.:
art. 83 da Lei nº 9.430/96, 53
Requisitos essenciais necessários do delito, 2/6, 68/77
Repúdio:
ao crime de mera conduta, 27
ao crime formal, instantâneo, 27
à responsabilidade penal objetiva, 41
Responsabilidade penal, 18, 64
álibi contra a, 18
inexistente, 18
objetiva, 41, 43
por omissão dolosa do agente, 62, 72

Responsabilidade penal objetiva: 41, 43
criação da, 42
legislação formadora da, 42
leis federais criando a, 41
presunção de inocência do acusado, 41
princípio da individualização da pena, 41
repúdio da Constituição Federal à, 41
responsabilidade objetiva penal, 41, 42
Responsáveis penais:
agentes do delito:
Contador, 62
dirigentes técnicos, operacionais (não são), 18, 19
omissão dolosa do dever legal, 62, 72
ordenador de pagamento/recolhimentos, 16, 19, 62, 68
poder de ordenar pagamentos/recolhimentos, 16, 19, 62, 68
pessoas que não podem ser os, 18, 19
sócios que não podem ser os, 18, 19
nexo de causalidade entre: o cargo/atribuições do agente e os deveres-obrigações impostos por lei (prova do), 67, 70
Ressarcimento do dano, 12, 40
após o prazo marcado na Notificação Judicial, 40
integral do dano, após o recebimento da denúncia, 40, 41
momento para o, 40, 41
redução da pena pela sentença, 40, 41
Resultado material, 1, 10, 27
Resultado material/patrimonial:
crime de, 75
Retenção do Imposto de Renda de Fonte, por Estados e Municípios, autarquias:
apropriação indébita pelo agente público, 46
arts. 157, I e 158, I da CF/88, 46
incorporação à receita do Estado/Município, 46
Resumo do crime de Apropriação Indébita Fiscal/Previdenciária, 68/77
Retroatividade da lei penal: 56, 57, 59
fatos anteriores ao art. 2º, II, da Lei Fedetral nº 8.137/90, 57
pena da Lei nº 8.137/90, art. 2º, II, 56, 57
Revolução de 1930:
Decretos Federais de 11.11.1930 até 15.7.1934, 7
Rolagem da dívida (re-parcelamento), 47
RTJ 128/249: 64, 65,72
(omissão dolosa do dever legal
quem pode ser agente responsável penal)
RTJ 141/665, 50, 51
(jurisprudência do TRF)
S/A de economia mista, 43, 63
Secretário de:
Fazenda dos Estados, do Distrito Federal, 61
Finanças do Município, 53
Síndico da massa falida, 57, 58
Situação financeira deficitária, 66
apropriação indébita (elisão) 66
exclusão de culpabilidade, 66
reprovabilidade penal (exclusão) 66
Sorteios:
art. 26 da Lei nº 8.212/91, 2, 13, 61, 63
Substituição tributária (ICMS), 55
art. 155, XII, *b*, *d*, da CF/88, 55
delegação de poderes (art. 2º da CF/88), 55
LC nº 44/83, 55
LC nº 87/96, 55
lei ordinária estadual, 55
leis complementares e a Constituição Federal, 55
Sujeito do delito (agente):
ativo (agente penal responsável), 62/65
passivo (vítima: Fazenda Pública lesionada), 7
sujeito passivo (vítima) dos delitos fazendários, 7
Súmulas do TFR, 50
Tabelamento de preços públicos/tarifas, 32
Tarifas/preços públicos defasados permanentemente, 32
Tipificação penal, 40,76
(lei federal penal
lei federal especial)
Transação antes do recebimento da denúncia do M.P., 47
Transporte coletivo de passageiros
dificuldades financeiras permanentes, 32
Tribunal Federal de Recursos: 50, 51
(acórdãos para divergência ou dissídio pretoriano
embargos de divergência (art. 546, I, CPC)
jurisprudência em vigor (RTJ 141/665)
Súmula do TFR)
Tributos e Contribuições declarados não pagos, 34/36

Valor:
do dano material/patrimonial, 10
integral atualizado, 69
integral recolhido antes do recebimento da denúncia, 13, 14, 58
integral parcelado, antes do recebimento da denúncia, 29, 47, 50
integral; compensado, novação ou transação, antes do recebimento da denúncia, 47
do principal, 2, 3
Verdade real, 24
Vestígios materiais existentes: 21
(livros, documentos
perícia contábil obrigatória (CPP, arts. 158 e segts)
perícia contábil em Juízo (CPP, art. 176)
Vítima:
bem juridicamente tutelado (interesse público relevante), 75
dano material, patrimonial, 7

ARBITRAMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS, 783/786
abuso de poder, pela incompetência do agente (Fiscal Não-Contador), 783/786
art. 4º, alínea *h*, parte final, Lei nº 4.898/65, 785
art. 20, da Lei nº 8.137/90 (excesso de exação), 784
art. 33, § 3º, da Lei nº 8.212/91 (exegese), 783
Auditor Fiscal Não-Contador, 783/786
casos de arbitramento, 783/784
Decreto Federal nº 3.048/99, arts. 231/235, 785
desvio de poder, 783
exame da contabilidade, 785
exame de livros comerciais e de contabilidade, 785
exame de livros comerciais (Diários), 785
excesso de exação (art. 20 da Lei nº 8.137/90), 784
Fiscal Não-Contador, 783/786
hierarquia das normas jurídicas, 785
lei complementar nacional e lei ordinária, 785
lei ordinária e lei complementar, 785
motivos fáticos inexistentes, indôneos ou falsos (STF, RTJ 79/478-490), 783, 784
Regulamento Geral da Previdência Social (arts. 231 até 235), 785

ATIVIDADES (ECONÔMICAS) ILÍCITAS
ver: "Sonegação Fiscal"

ATIVOS FICTÍCIOS
ver: "Sonegação Fiscal"

ATOS COMISSIVOS
ver: "Apropriação Indébita Fiscal/Previdenciária"

ATRASO NO RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES, 786/789
caso fortuito, 787
causas justas do atraso, 787
CTN, art. 135, *caput* (exegese) 786
denúncia aberrante do M.P., 788
dificuldades financeiras provadas, 787
enchentes e inundações calamitosas, 787
"error in procedendo" do M.P, 788
estado de necessidade, 787
ver também este verbete em:
"Apropriação Indébita Fiscal/Previdenciária"
força maior, 787
graves dificuldades econômicas no ramo de atividade, 787
infração à lei, 786, 787
prazos do faturamento e prazos do recolhimento, 787
responsabilidade tributária do dirigente (pressupostos exigidos), 787

AUDITOR CONTÁBIL/AUDITORIA CONTÁBIL, 475/680
acionista controlador da S/A, 484
análises de balanços e demonstrações, 624/631
art. 11, da Lei nº 8.137/90, 478, 482, 484, 486
art. 27, *d*, do Dec. lei nº 9.295/46, 475
art. 27, *e*, do Dec. lei nº 9.295/46, 478
ativos a longo prazo "transferidos" para o ativo circulante (curto prazo), 486
ativos fictícios (exemplos de), 477
ativos permanentes, inexistentes, 477
auditor contábil, 484, 608
auditor contábil interno, 484
auditor contábil estrangeiro, 484, 485
auditor externo independente: 475/484; 640; 655;
atribuições, funções, exemplos de, 480

introdução e aspectos gerais, 475/484
legislação federal, 482; 524;
omissão dolosa, 484
parecer do
(Normas do C.F.C.), 640, 643
relatórios, pareceres, certificado de auditoria, 480, 481
auditor interno ou externo:
legislação federal, 489, 604/605;
omissão e responsabilidade, 623/624
auditor interno ou independente. Legislação federal, 489
auditores contábeis independentes, 503, 640, 643, 655
auditoria independente, 489, 508, 640, 655
auditoria independente em instituições financeiras, 522, 524
auditoria independente no mercado mobiliário, 508, 655/680
Comissão de Valores Mobiliários (C.V.M.), 508, 525, 655/680
empresas de auditoria contábil, 522/525; 655/680
instituição financeira, 522/525
Instrução nº 216*, da C.V.M., 508
Lei nº 9.447/97, 524/525
normas profissionais do auditor independente 489, 503, 522/525, 655/680
normas de auditoria independente das demonstrações contábeis, 489, 643
registro do auditor independente na C.V.M., 655
Resolução nº 820/97, do C.F.C., 489
Resolução nº 821/97, do C.F.C., 503
Resolução nº 2.267/96, do Banco Central, 522
responsabilidade solidária dos controladores de instituições financeiras, 524/525
auditoria contábil: 475/487; 489, 582, 635, 655/680
atividades técnicas da, 480/481, 487/488
falsidade ideológica na, 483
fraudes fiscais e a, 476, 477
tarefas técnicas da, 480/481, 487/488
trabalhos técnicos de, 480/481, 487/488
auditoria contábil-fiscal, 487/488
doutrina, 488
erro na escrituração, 488
trabalhos técnicos de, 487/488
Auditoria Independente:
capitalização, 635
cias. abertas (mercado de valores mobiliários), 655/680
Circular nº 51, da SUSEP, 635
Conselho Federal de Contabilidade:
– Resolução nº 828, 640
– Resolução nº 830, 643
C.V.M.
Normas s/auditor, auditoria independente, 482, 483, 508, 655/680
demonstrações, contábeis consolidadas, 580
demonstrações contábeis (notas explicativas), 635
demonstrações contábeis (parecer sobre as), 643
deveres e responsabilidade, nas entidades auditadas, 522/525, 655/680
exercício da auditoria independente, 489, 503, 655
insituições financeiras, 522
Instrução nº 308, da C.V.M. 655/680
mercado de valores mobiliários (C.V.M.), 655/680
papéis de trabalho do auditor independente, 640
parecer dos auditores independentes
Resolução nº 828, do C.F.C., 640
Circular nº 51, 635
registro do auditor/empresa de, 655/680
Resolução nº 828, do C.F.C. (work paper), 640, 655/680
Resolução nº 830, do C.F.C. (parecer), 643
seguros, 635
sócio responsável pela empresa de, 655/680
SUSEP, 635
Bacharel em Ciências Contábeis (diploma de), 608/612
Balanços e demonstrações contábeis ideologicamente falsos, 483, 530
Balanços ideologicamente falsos (exemplos de), 483, 486, 532

* Revogada pela Instrução nº 308/99.

Balanços "maquiados" (exemplos de), 486
Balanços patrimoniais falsos, 483, 486, 532
(ver este verbete em "Sonegação Fiscal")
Banco Central do Brasil, 522/525
Caixa com saldo fictício, 477
Certificado de auditoria contábil, 480
Código de Ética do Auditor/Contador/Contabilista, 602
Comissão de Valores Mobiliários – C.V.M. 482/483, 508, 655/680
Confecção de declaração de IRPF, com "maquiagem", 477
Confissão de dívida errada, a favor do fisco, 488
Conselho de Administração da S/A ou Cia., 484
Conselho Federal de Contabilidade – C.F.C. – ver: "Resoluções do"
Conselho Fiscal de S/A, 484
Contabilidade e fraudes fiscais, 477, 478, 484
Contabilista empregado, 485
Contabilização da depreciação acelerada ou em duplicidade, 477
Contabilização no Diário, de: custos, gastos, despesas fictícias, com estudos, pareceres, projetos, 477
Contador: 604, 605
Bacharel em Ciências Contábeis, 608/619
contas a receber a longo prazo, "transferidas" para o ativo circulante (curto prazo), 486
Contas inexistentes, fictícias (créditos fictícios) nas instituições financeiras, 486
Contingências (provisão inexistente), 623/624
cotista majoritário (controlador da Ltda), 484
créditos fiscais de ICMS, IPI, ISS, com notas frias, 476
créditos perdidos, que continuam no ativo, 486
Crimes Contra a Fé Pública
ver: "Falsidade Ideológica"
custos majorados com documentos ideologicamente falsos (notas frias, recibos frios, etc), 477
declaração de IRPF, "maquiada", 477
demonstrações contábeis ideologicamente falsas, 475, 482, 483
demonstrações contábeis (seguros, capitalização, previdência privada aberta), 635
denúncia do M.P. 531
depósitos bancários
(ver este verbete, também, em "Sonegação Fiscal")
depreciação acelerada, indevida ou em duplicidade, 477
"descarregamento" do Caixa, com pagamentos fictícios, 477
despesas gerais, majoradas com documentos ideologicamente falsos, 477
despesas operacionais, majorados com documentos ideologicamente falsos, 476, 477
deveres e responsabilidade do auditor independente, 655/680
(ver também: Resolução nº 830, do C.F.C.)
diferenças de estoques ver: Capítulo II
diferimento ou postergação não autorizada em Lei, 624
diretor de contabilidade/controles/auditoria, 484
diretor que movimentava recursos financeiros, 484
diretores, 484
empregado, 485
estrangeiro, 484, 485
inquérito policial (oitiva do), 483
empresa de auditoria externa
sócio/diretor responsável, 655/680
empréstimos de: acionistas, sócios, terceiros
(ver também: "Suprimentos de Caixa" em Sonegação Fiscal)
erros:
do contribuinte em GIA, DIPJ, DIRF, etc., 488
de escrituração fiscal, contábil, 488
de somas, transporte ou propositais, 477
Escritório de Contabilidade (titular, responsável), 484
escrituração, balanços e demonstrações ideologicamente falsos, 476, 477, 482, 483
escrituração falsa, 476, 477
estornos ideologicamente falsos, 476
estudos fictícios contabilizados, 477
falsidade ideológica (exemplos de), 475, 482, 483, 532
falsificação documental/material de balanços, demonstrações contábeis de resultados, 475, 482
Fiscal Não-Contador, 528/530, 619/623
fraudes:
contábeis contra a Fazenda Pública, 476/478

exemplos de, 476, 477
fiscais, 476/478, 624/634
gerente:
administrativo/supervisionava a contabilidade, a auditoria, os controles, 484
movimentava os recursos financeiros, 484
imperícia técnico-profissional do contabilista e responsabilidade penal, 478
inquérito policial, 483, 484, 531
Instrução nº 216/94, da C.V.M. revogada pela de nº 308, 508
Instrução nº 308, da C.V.M., 655/680
inventários manipulados, 477
irregularidades contábeis-fiscais para fraudar a Fazenda Pública (exemplos de), 476/478
lançamento de documentos falsos, no Diário, 476
legislação federal sobre:
auditor contábil/auditoria contábil, 482, 524/525, 604/605
auditoria interna/externa, independente, 482, 524
contador/perícia contábil, 529, 570, 604/605
Lei federal nº 9.447/97, 524
manipulação de contas, de inventários, 486
"maquiagem" da declaração do IRPF, 477
"maquiagem" de balanços patrimoniais, 486
membros do:
Conselho de Administração da S/A, Cia, 484
Conselho Fiscal da S/A, 484
mentor intelectual, 477, 481, 482, 484
mercado de valores mobiliários, 508, 655/680
normas:
auditoria independente, 640
auditor externo independente, 640
certificado ou parecer de auditoria, 640
Conselho Federal de Contabilidade, 480, 640, 643
Comissão de Valores Mobiliários, C.V.M., 655/680
obrigações (dívidas) a curto prazo, "transferidas" para o exigível a longo prazo, 486
omissão(ões):
auditor contábil, interno ou externo, 484
contigências, 623/624
dolosas, 483
receitas e vendas, 483
(ver também este verbete em "Sonegação Fiscal")
ordens superiores (obediência às), 485
pagamentos fictícios para "descarregar" o Caixa, 477
papéis de trabalhos e documentação de auditoria, 640
parcelamento errado (dívida a menor ou inexistente), 488
parecer:
auditor (Resolução 830/CFC), 643
auditores independentes, 480, 640
demonstrações contábeis, 643
pareceres, projetos, estudos, fictícios, contabilizados como custos, gastos, despesas, 477
partícipes ou participantes nos fatos delituosos, 482, 484
peças técnico contábeis (alíneas *d* do art. 27 do Dec. Lei Federal nº 9.295/96, alcance/abrangência), 475
penalidades administrativas ao Contabilista, 478
pessoas que podem ser responsáveis penais, 483, 484
procuradores, 484
provisão para contingências (omissão de), 623/624
reconstituição de escrita (erros informados ao fisco, em GIA, DIRF, DIPJ), 488
redução do IRPJ, COFINS, PIS, CSLL, 476
registro do auditor independente na C.V.M., Resolução nº 308, da C.V.M., 655/680
relatório de auditoria, 480
relatórios, pareceres, certificados de auditoria, 480, 481
Resolução nº 803/96 do C.F.C., Código de Ética do Contador/Auditor, 602, 603
Resolução nº 820/97, do C.F.C., 489
Resolução nº 821/97, do C.F.C., 503
Resolução nº 828/97, do C.F.C., 640
Resolução nº 830/97, do C.F.C., parecer do auditor externo independente, 643
Resolução nº 2.267/96, do Banco Central auditoria independente em instituições financeiras, 522
responsabilidade civil e profissional das empresas de auditoria independente, 482
responsabilidade penal do contabilista, 478
responsabilidade penal, civil, profissional do auditor, 481/483

responsabilidade solidária de controladores de instituições financeiras, 524
responsáveis penais individuais, 478, 481/484
revisão contábil, 487, 488
responsável técnico pelo Escritório de Contabilidade, 484
saldo fictício de Caixa, 477
seguros, 635
serviços fictícios contabilizados como custos/despesas, gastos, 477
sócio(s)
gerente, 484
majoritário, 484
responsável pela empresa de auditoria independente, 484
responsável pelo Escritório de Contabilidade, 484
solidariedade passiva (Lei nº 9.447/97), 524
solidariedade passiva, (Dec. Lei 9.295/46), 478
suprimentos de Caixa (ver: Capítulo II)
Técnico em Contabilidade, 484
Titular do Escritório de Contabilidade, 484

AUDITOR FISCAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL
Ver: "Agentes do Fisco" – na INTRODUÇÃO
Ver: "Arbitramento de contribuições previdenciárias"
Ver: "Fiscal Não-Contador"

AUDITOR FISCAL DA RECEITA FEDERAL
Ver: "Agente do Fisco" – na INTRODUÇÃO
Ver: "Fiscal Não-Contador"

BANDO OU QUADRILHA (resumo)
Falsidade Ideológica, 311; 367
Sonegação Fiscal, 82; 83; 156/162
Uso de Documento Falso, 366/368

BEM JURIDICAMENTE TUTELADO/PROTEGIDO: 789/791
conduta antijurídica do agente, 789
conduta anti social do agente, 789
dano material provado (2º bem protegido), 789
fundamento relevante, 789
I.N. nº 05/96 da Secretaria da Receita Federal, 790
interesse público coletivo relevante (1º bem protegido), 789
Lei Federal nº 8.397/92 (Medida Cautelar Fiscal), 790
lesão ao bem protegido,789, 790
lesão moral ao interesse público, 789
Medida Cautelar Fiscal, 790
receita subtraída do erário público (2º bem), 789
sujeito ativo na responsabilidade penal, 790
sujeito passivo da obrigação tributária/previdenciária, 790

BOLSAS
ver: "Sonegação Fiscal
"BM&F, 859

CND FALSA, 372, 373

CLONAGEM DE NOTAS FISCAIS
Ver: "Notas paralelas, em Sonegação Fiscal"

CONCUSSÃO OU CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA?, 799

CONTADOR 484, 526/528, 529;
abuso de poder, pela incompetência do Agente do Fisco Não-Contador, 528/530; 619/623
análise do balanço e demonstrações (de custos de produção etc.), 626
auditoria contábil, 528, 608
auditoria contábil-fiscal, 619/623
auto de infração lavrado por Fiscal Não-Contador, 528, 529, 613, 619
avaliação contábil de patrimônio, 533
balancetes, 626/628
Bacharel em Ciências Contábeis (acórdão do STF), 608
balanços e demonstrações contábeis falsos, 530/532
balanço "maquiado", 317, 486
balanços patrimoniais, 530/532
Ciências Contábeis (currículo oficial), 605
Código de Ética do Contabilista, 602/603
competência privativa, 526/529; 612/619
Contador no Brasil (legislação sobre o), 529, 604, 605
custos de produção, 626/628
decretos federais de 11.11.1930 até 15.7.1934, 605
delito consumado, 634

demonstrações contábeis consolidadas, 580
demonstrações contábeis de resultados, 571
denúncia do M.P., 531
diferimento ou postergação não autorizados em Lei, 624
escrituração contábil de filiais, 570
estrangeiro, no Brasil, 484, 485
exame de escrita, 527/529
exercício ilegal da profissão
(pelo Fiscal Não-Contador), 528/530; 619/623
filiais (escrituração contábil das), 570
Fiscal Não-Contador, 528/530; 619/623
ver também "Agentes do Fisco", na Introdução
fraudes fiscais, 624/634
grupo de contas do balanço patrimonial (significado), 571
inquérito policial, 484, 531; 634
jurisprudência (STF, STJ, TFR) sobre: 170; 608/618; 619/623
auditor contábil, 608
Contador, 608
perícia contábil, 616/619; 622;
legislação federal sobre a profissão de, 529, 604
"manipulação" de contas no balanço, 486
nomenclatura das contas no balanço, 571
Normas Brasileiras de Contabilidade, 575
ver: Resolução do C.F.C.
normas técnicas da profissão de, 570
notificação fiscal do INSS, lavrada por Fiscal Não-Contador, 528/530; 619/623
ordens superiores, 485
passivo circulante, 630
perícia contábil-fiscal, por Fiscal Não-Contador, 619/623
prestação de serviços (custos e receitas), 628/629
Princípios Fundamentais de Contabilidade, 582, 585
profissão de, 529; 604; 608'; 612/623
Resolução nº 3/92, do C.F.E., 605
Resolução nº 684/90, do C.F.C., 570
Resolução nº 686/90, do C.F.C., 571
Resolução nº 732, do C.F.C., 533
Resolução nº 751/93, do C.F.C., 575
Resolução nº 758/93, do C.F.C., 580
Resolução nº 774/94, do C.F.C., 582
Resolução nº 803/96, do C.F.C., 602
responsabilidade penal, civil, profissional do 476/478, 478, 481, 482;
significado das contas do balanço patrimonial, 571
significado das contas das demonstrações contábeis, 571
tentativa, 634
trabalhos técnicos privativos do, 480, 481, 487/488; 526/533, 608/619; 621/623
ou Contabilista empregado, 485
CONTAS CC5 (ver este tema em "Sonegação Fiscal")

CONTRABANDO, 381/392
açúcar, 387
apreensão:
– de contrabando (remessa à Polícia Federal), 381
– de mercadorias e inquérito policial, 385
– única de contrabando e descaminho, 390
armas de importação proibida:
– depósito, coleção, guarda, posse, distribuição, fornecimento de, 383
art. 21 da Lei Federal nº 8.137/90, 386
art. 39 do Dec. Lei Federal nº 288/67 (ZFM), 383
atividade habitual (crime habitual), 389
ato liberatório da proibição, 388
autorização do Ministério da Agricultura (falta de), 387
butique de luxo (distribuição de contrabando), 385
caminhão transportando café (desvio de rota) 382
caracterização do, (casos de) 382, 383
casos concretos de, 382, 383
cloreto de etila, 383
comércio de contrabando, ou descaminho, 390
competência da Justiça Federal, 386, 388
conceito de, 381
concorrência desleal, 381
concurso formal de crimes, 390
conexão de crimes, 386
consumação do crime de, 381, 388, 400
continuidade delitiva, ver: atividade habitual, 389
contrabando (conceito de,) 381
contrabando e descaminho (única apreensão) 390
contrabando e tóxicos, 386
crime consumado, 381
crime continuado inexistente, 389
crime de bagatela, 382

crime instantâneo, 399
crime permanente (prisão em flagrante), 389, 390
depositário de veículo apreendido, 386
depósito de veículo apreendido, 386
duração/cessação, 400
desvio de rota, 382
distribuição do, ("desova") 385
"desova" do, 385
entrada, 381
erro de proibição 391
erro de tipo, 391
exceção excepcionalíssima, 391/392 (erro de proibição)
exportação sem autorização do órgão federal, 383, 387
facilitação de contrabando e descaminho: art. 21 da Lei Federal nº 8.137/90, 386
finalidade da proibição, 381
flagrante contínuo, 390, 400
fraudes nas importações da Z.F.M., 383
importação proibida, 383
indústria nacional (proteção à), 381
internação irregular no Brasil, 382
lança perfume, 383
liberação pela Receita Federal, de mercadorias de importação proibida, 383
local da apreensão do, 388
local da consumação do, 388
lojas de contrabando, 385
momento da consumação do, 388
munição de importação proibida, 383
não-caracterização de (casos de), 384
natureza jurídica do, 399
origem da mercadoria alienígena (perícia merceológica obrigatória), 387
perícia merceológica obrigatória, 387, 399
Polícia Federal, 384
posse de, 381, 383
prevenção (Juiz prevento), 388
princípio da insignificância (crime de "bagatela"), 381/382
prisão em flagrante, 400
produtos vegetais exportados sem autorização, 387
proibição relativa: "enquanto durar", 388
rebus sic stantibus, 389
receptação e contrabando, 384
responsabilidade do depositário do veículo, 386
Resumo do Contrabando e Descaminho, 405
saída (contrabando pela), 381
saídas da Zona Franca de Manaus (Z.F.M), 382
saúde pública (proteção à), 381
segurança pública (proteção à), 381
sementes e mudas exportadas para o exterior 383, 387
sementes de soja, 387
Súmula 151 do STJ, 402
tempus regit actum, 389
veículo apreendido, 386
Zona Franca de Manaus, 382, 383

CORRUPÇÃO ATIVA, 791/797
agente da, 791
agente (contribuinte) sobre o servidor público, 791
autorizações, concessões, permissões com desvio de poder, 793
avaliações bilionárias de terrenos, terras, imóveis para desapropriação (ver: "Introdução")
casos concretos de, 791/792
classificação fiscal propositadamente errônea, 792
concessões, autorizações, permissões com desvio de poder, 793
conseqüencias da, 793/794
contribuinte (agente da), 791
Corrupção Passiva, sem Corrupção Ativa? 795/796
crime formal, autônomo, instantâneo, 791
despachos aduaneiros, 792, 793
empréstimos a fundo perdido (dinheiro público), 797
empréstimos a pessoas jurídicas estrangeiras, para pagamento de privatizações de empresas nacionais, 797
empréstimos irrecuperáveis por bancos oficiais, 797
exemplo de, 792/793
fiscais omissos (liberação de bens, de containers, etc.), 795
fórmulas privilegiadas de Corrupção Ativa, 796
habeas corpus para trancar inquérito policial, 791
inspetores fiscais quando omissos, 795
inside information (informação privilegiada), 796
julgamento (faccioso) de defesas ou recursos, 793
julgamento de licitações públicas, 793

laudos periciais ideológicamente falsos (super avaliações de imóveis, terrenos, terras, para desapropriação) ver: Introdução.
liberação de bagagens, 792
liberação de "containers", 792
liberação de veículos, 792
liberação no Brasil, de mercadorias em trânsito para outros países limítrofes, 793
omissão dolosa e, 796
"quitação" por computador, 793
réu que pretende viajar par ao exterior (agente da), 791
tipo penal do art. 333, do Cod. Penal (verbos do), 791
tráfico de influência, 798
verbos do tipo penal, do art. 333, do Cod. Penal, 791

CRÉDITOS FISCAIS
ver: "Sonegação Fiscal"

CRIMES CONTRA A FÉ PÚBLICA, 299/380

CRIMES FORMAIS OU INSTANTÂNEOS, 797/801
Concussão, 797, 799
Concussão ou crime contra a Ordem Tributária?, 799
Contrabando, 798
Corrupção Ativa, 797
Corrupção Passiva, 797
crime de Concussão (consumação do), 797
crime de mera conduta, 797, 799
dano potencial, 797
Descaminho, 798
exemplos de, 797
Extorsão, 797
perícia dispensada, 799
prescrição penal nos, 800
jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sobre, 799
resultado material irrelevante, 797
tentativa nos, 799
termo inicial da prescrição penal, 800
Tráfico de Influência, 797, 798

CRIME(S) HABITUAL(IS)
Ver: "Continuidade delitiva"
Ver: "Habitualidade delitiva"
Ver: "Apropriação Indébita Fiscal/Previdenciária"
Ver: "Sonegação Fiscal"

CRIME IMPOSSÍVEL
Ver: "Apropriação Indébita Fiscal/Previdenciária"
Ver: "Sonegação Fiscal"
Ver: "Descaminho"

CRIMES POR PRESUNÇÃO, 801/803
atividade técnica do dirigente, 801
CF/88, art. 5º, II; LVII; XLV; XLVI, 801
Cod. Penal, art. 1º, 801
denúncia nula e inconvalidável, 801
denúncias nulas (exemplos de), 802/803
exemplos "clássicos" dos, 802
individualização da pena, 801
nexo de causalidade entre: os fatos delituosos ligando o agente, ausente ou não demonstrado convincentemente na denúncia, 802/803
obrigação legal da empresa (e as atribuições do agente), 801
presunção de crime inadmissível e odiosa, 801
responsabilidade penal objetiva
"o crime de ser acionista, sócio, dirigente", 802
tipicidade "alternativa" (famigerada), 801, 802

CRIMES PREVIDENCIÁRIOS E CONTRA A SEGURIDADE SOCIAL, 833/849
agente (penal) da omissão dolosa, visado pela lei, 845/847
alíquotas do PIS e da COFINS, 849, 850
apreensão de guias e documentos, 839/840
apropriação indébita comum, 836
apropriação indébita especial, 837
apropriação indébita (art. 31 e §§, Lei nº 8.212/91, na redação da Lei nº 9.711/98), 844/845
apropriação indébita (caso dos arts. 5º e 44, da M.P. 2.037-20/2000), 853, 864
apropriação indébita no caso da LC nº 84/96, 848
arts. 30/32, da Lei nº 8.212/91, 836, 843/847
art. 95, da Lei nº 8.212/91, 833, 834, 846
art. 95, § 1º, da Lei nº 8.212/91, 834
art. 95, § 3º, da Lei nº 8.212/91, 834, 841
art. 95, § 4º, da Lei nº 8.212/91, 834, 839, 840
art. 195, § 6º, da CF/88, 842, 865

ato omissivo doloso, 847
atribuições do cargo/função, e o dever legal do agente, 843/847
base de cálculo da COFINS e do PIS, 849, 851, 852
COFINS, 838, 841, 849/852, 859, 863, 864
comentários à Lei nº 8.212/91, 835/841
compensação (PIS, COFINS), 850
condições elementares da alínea *d*, do art. 95, 836
condições essenciais da alínea *e*, do art. 95, 837
contribuição arrecadada, cobrada, descontada, 843/849
Contribuição Social Sobre Lucro Líquido CSLL, 837, 842, 853, 857, 858, 863
contribuição não de fonte, 836, 837
cooperativas, 857
C.P.M.F – Emenda Constitucional nº 21/99, 842
crime contra a Previdência Social (exemplos de), 847
crimes definidos na Lei nº 8. 212/91, 833, 834, 835/837
crime impossível (contribuição não de fonte), 836/837
decadência, 833, 838
denúncia nula e abusiva, 846
desvio de poder, 840
documentos (§ 4º, do art. 33, da Lei nº 8.212/91) (exemplos de), 839, 840
escrituração mercantil em livros Diários legalizados, 837, 838
Estelionato, 839
Falsidade Ideológica, 835
FGTS, 837
fontes de custeio da Seguridade Social, 841, 842
Funrural, 837
imputação dos delitos pelo M. P., 845/847
incidência da COFINS, do PIS, 849, 851/864
instituições financeiras (PIS, COFINS), 850, 851, 852
LC 84/96, 836, 837, 842
Lei Federal nº 7.492/86. art. 5º, 834, 835
Lei Federal nº 9.876/99, 848
Lei nº 8.212/91 – comentários, 835/841
legislação aplicável às penalidades dos, 835
legislação federal sobre escrituração mercantil, 837/839
livros Diários, 837
materialidade do fato (condições elementares), 836, 837
Medida Provisória nº 1.858/99, 850, 851
Medida Provisória nº 2.037/2000, 851/864
nexo de causalidade entre: as atribuições do cargo/função do agente e a omissão dolosa do dever legal (arts. 30/32, da Lei nº 8.212/91), 843/847
obrigações das empresas (arts. 30/32 da Lei nº 8.212/91), 843/848
obrigações da empresa e responsabilidade penal, 845/848
omissão do dever legal, 836, 847
penalidades do art. 95, § 1º, da Lei nº 8.212/91, 835
penalidades nos crimes previdenciários, 835
PIS, 838, 841, 849, 850/857, 859, 863, 864
PIS e COFINS das instituições financeiras (antes da M.P. nº 1858/99), 850
Previdência Social ou Seguridade Social? 841
quem deve ser denunciado pelo M.P., 845/847
responsabilidade penal e obrigações da empresa, 845
responsabilidade penal objetiva, 841
responsável penal exclusivo, 847
salário-maternidade, 839
SAT, 837
Seguridade Social – fontes de custeio, 841
Seguro contra Acidentes no Trabalho, 837
SESI, SENAC, SESC, SEBRAE, 837
SIMPLES, 845
vigência das leis federais sobre contribuições previdenciárias e fontes de custeio da Seguridade Social, (art.) 195, § 6º, da Constituição Federal), 865

CRIME PROGRESSIVO, 803/804
absorção do crime menos grave, 803
corrente contraditada e contestada, 803
crime de menor gravidade, 804
crime menos grave, 804

DANO POTENCIAL, 369/372
art. 1º, IV, da Lei nº 8.137/90, 370/372
certidão negativa de tributos, 372/373
CND falsa, 372/373
crime de mera conduta, 372
consumação ou caracterização do, 369

ciência do falso, 371
distribuir documento que saiba ou deva saber ser falso, 370
documentos (ver: este verbete em "Sonegação Fiscal"), 372
documentos fiscais são documentos públicos, 370
dolo genérico, 371
elaborar documento que saiba ou deva saber ser falso, 370
emitir documento que saiba ou deva saber ser falso, 370
fornecer documento que saiba ou deva saber ser falso, 370
inexato (exegese do termo), 372
inquérito policial, 371
notas frias, 371
perícia contábil necessária, 371
potencialidade do dano, ausente, inexistente, 370
recibos frios ou falsos, 371
Resumo dos Crimes Contra a Fé Pública, 378/380
utilizar documento que saiba ou deva saber ser falso, 370

"DEIXAR DE RECOLHER"
– ver: "Apropriação Indébita Fiscal/Previdenciária
– ver: Crimes Previdenciários e Contra a Seguridade Social"

DENÚNCIA DO MINISTÉRIO PÚBLICO (Resumo)
Apropriação Indébita Fiscal/Previdenciária, 49, 67, 70, 75, 76
Falsidade Ideológica, 325, 326, 328
Sonegação Fiscal, 150, 264

DENUNCIAÇÃO CALUNIOSA (C.P., art. 339), 804/807
abuso de poder, 807
antinomia entre a CF/88 (art. 5º., XXXIV, *a*) e o C.P. (art. 339), 804/805
conflito entre a CF/88 e o Cod. Penal, 804/807
delito do art. 339, do C.P., 805/806
direito de petição, 805
exemplos do exercício do direito de petição, 805
exercício regular do direito e art. 339 do C.P. (repulsa), 805/806
hierarquia das normas jurídicas, 806
interpretação das normas penais, 806
temeridade do M.P., 807

DEPÓSITO BANCÁRIOS
– ver: "Sonegação Fiscal"

DESCAMINHO, 392/405
alíquota zero na data do ingresso no Brasil, 403
ambulante de mercadorias estrangeiras, sem documentação legal, 395
anúncios em jornal (distribuição do descaminho), 394
apreensão de mercadorias estrangeiras, sem documentação legal, 396
art. 34, da Lei Federal nº 9.249/95, 402
blusas com paetês estrangeiros, sem documentação legal, 395
boás, casacos estrangeiros sem documentação legal 395
camelôs de mercadorias estrangeiros, sem documentação legal,
caracterização do, (casos de) 392, 393/396
caracterização pela entrada no Brasil, 392, 393
casacos estrangeiros, sem documentação legal 395
casos de, 393/396
comerciante que expõe, vende, mantém em estoque mercadorias estrangeiras, sem documentação legal, 395
comércio clandestino de mercadorias estrangeiras, sem documentação legal, 393, 395
comércio irregular de mercadorias estrangeiras, sem documentação legal, 395
competência absoluta da Justiça Federal, 401, 402
conexão inexistente, 402
consumação do crime, 400, 402
crime:
– bagatela, 398
– instantâneo, de efeitos permanentes, 390, 399
– principais, "secundários", conexos, 401
– depósito de mercadorias estrangeiras, sem documentação legal, 394
descaminho pela saída, 403
destinação (comercial/industrial) da mercadoria, produto, 393, 396
dolo genérico, 393, 396
duração/cessação do, 400

efeitos permanentes, 399, 405, 406
elementar do tipo penal (requisito essencial): destinação comercial ou industrial, 393
excesso de bagagem da Z.F.M., 396
excesso de cota de bagagem da Z.F.M., 396
extinção da punibilidade do, 402
finalidade do produto, mercadoria, 393
fins comerciais/industriais (elemento essencial do delito), 393
flagrante permanente, 400
habitualidade no comércio de produtos estrangeiros sem documentação legal: irrelevância da habitualidade, 394
jurisprudência do STJ, 400/401
laudo merceológico necessário, 394
liberação do veículo apreendido, 404
mercadorias estrangeiras: sem documentação legal, 393, 394
– clandestinas, 393
– fins comerciais/industriais, 393, 394
– quantidade que indicam fins comerciais, 394
modeladores de metal para prender ilhoses, estrangeiros, sem documentação legal, 395
motociclista estrangeiras, sem documentação legal, 393
não-caracterização do, 396
não incidência/isenção, 403
natureza jurídica do, 400
ocultação de mercadorias estrangeiras, sem documentação legal, 395
ouro em barra, 395
pedras preciosas, semi, gemas, brilhantes, 395
perdimento do veículo transportador, 404
perícia mercealógica necessária, 394, 399
Polícia Militar, 395
posse de mercadorias alienígenas, 393
princípio da insignificância, 398
procedência estrangeira (perícia merceológica necessária) 394, 399
receptação e descaminho, 397
Resumo do Contrabando/Descaminho, 405
saídas da Zona Franca de Manaus, 396, 403
Súmula 151 do STJ (competência da Justiça Federal), 402
tentativa de, 397
tripulante da Marinha Mercante, 395
uísque estrangeiro, em grande quantidade, sem documentação legal, 393, 394
valor dos bens transportados, 404
veículo transportador de, apreendido, 404
Zona Franca de Manaus, 403

DESVIO DE FINALIDADE
– ver: “Abuso de Autoridade

DESVIO DE PODER
– ver: “Abuso de Autoridade”

DIÁRIOS (LIVROS)
ver: “Escrituração Mercantil”

DIFAMAÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS E FÍSICAS, 807/810
abuso de poder (dos agentes do Estado), 807
art. 93, *caput*, 2ª parte, do Cod. Penal, 809
CF/88, art. 5º, incisos V, X, (dano moral), 808
CF/88, art. 37 *caput* e § 6º, 809
CTN, art. 198 (exegese teleológica) 809
dano moral, 807
difamação, 808
distinção da Constituição Federal (inexistência de), 808
nomes publicados sobre o título: “Sonegação Fiscal”, 807
pessoas jurídicas e a CF/88, art. 5º, V, X, 808
Responsabilidade Civil do Estado, 807
Súmula 227, do STJ, 808

DIFICULDADES FINANCEIRAS
Ver: “Apropriação Indébita Fiscal/Previdenciária”

DIREITO SUBSTANTIVO PENAL, 475/680

DIRETORES DE ESTATAIS
Ver: “Apropriação Indébita Fiscal/Previdenciária”
Ver: “Sonegação Fiscal”

DIRIGENTES DE EMPRESAS
Ver: “Apropriação Indébita Fiscal/Previdenciária”
Ver: “Sonegação Fiscal”

DOLO (Resumo)
Abuso de Autoridade, 412

Apropriação Indébita Fiscal/Previdenciária, 12, 27, 66, 69, 70
Descaminho, 393, 396
Falsidade Ideológica, 307, 311, 313, 326, 330, 331, 336, 339
Falso Testemunho, 812
Falsum, 376
Fraudes Fiscais, 631
Lavagem de Dinheiro Sujo, 690, 704
Sonegação Fiscal, 80, 81, 83/87; 98; 170
Uso de Documento Falso, 363

ELEMENTOS INDICIÁRIOS DE FATOS FISCAIS
Ver: "Sonegação Fiscal"

ELISÃO FISCAL
Ver: "Sonegação Fiscal"

EMPRESAS INIDÔNEAS
Ver: "Firmas inidôneas"

ERRO
Ver: "Sonegação Fiscal"

ESCRITURAÇÃO MERCANTIL, 210/213, 837/839
(desclassificação de escrita
diários auxiliares
partidas mensais (exemplos de)
prova do lançamento (corroboração do)

ESTADO DE NECESSIDADE
Ver: "Apropriação Indébita Fiscal/Previdenciária"

ESTIMATIVA FISCAL
ver: "Sonegação Fiscal"

ESTOQUES
ver: em "Sonegação Fiscal"
avaliação de,
diferenças de,
perdas de,

ESTORNOS
ver: "Sonegação Fiscal"

ESTOURO DE CAIXA
ver: "Sonegação Fiscal"

EXCESSO DE PODER
ver: "Abuso de Autoridade"

EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE
ver: "Apropriação Indébita Fiscal/Previdenciária"
ver: "Sonegação Fiscal"

EXTINÇÃO DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES
– *abolitio criminis* inexistente, 865
– anistia penal inexistente, 865

FALSIDADE IDEOLÓGICA, 299/344
abrangência do conceito de autoridade, 332
ação penal, 309
abuso do poder de denunciar, 328
acionista (depoimento em inquérito policial), 329
agentes do delito, 311; 343;
amostragem incabível
ver: "Auditoria Contábil"
apreensão de notas frias antes do seu uso ou utilização, 301
armazéns gerais (livros de), 314
arresto de bens inexistentes, 380 (12º)
art. 1º, incisos I, II, Lei nº 8.137/90, 330
art. 2º, inciso I, Lei nº 8.137/90, 337/341
art. 2º, inciso V, Lei nº. 8.137/90, 341/344;
ativo circulante fictício, 317, 318
ativo permanente fictício, 319
atos e fatos passados, 333
atos inexistentes (certidões), 307
Auditor Contábil, 321; 322;
Auditoria Contábil, 320; 322;
Auditor Externo Independente, 322
Auditor Interno, 320/322;
ausência de prejuízo efetivo, 306
autoridades fazendárias (abrangência do conceito de), 331/332
autoridades fazendárias (exemplos de), 331/332
autoridades que deviam fiscalizar, 323
balanço falso, 317; 321/322; 324/326; 367
balanço "maquiado", 317
balanços e demonstrações contábeis falsas, 324/326; 367
bando ou quadrilha, 311; 367
bem juridicamente tutelado ou protegido, 306
Cartórios de Títulos e Documentos, 311

caso concreto, semelhante, 299
certidão negativa de débitos (CND)
falsa, 329
uso e finalidade da CND falsa, 345; 369;
competência da Justiça Estadual, 302
competência da Justiça Federal, 302
competência e Constituição Federal, 305
competência em função das vítimas, 302
conceito de autoridade, 331/332
conduta anti-social e dolosa, 339
conluio inexistente, 327
Conselho de Administração da S/A, 322
consumação do crime, 309
Contabilista
falsificador, 353
que assinou o balanço e contas de resultado, 322
Contador geral, 322
contas bancárias fantasmas, 368
contas fictícias forjadas, 318
contas de resultado falsas, 317, 319
conteúdo da falsidade ideológica, 366
conteúdo do documento, 307
contratos falsos, 311/314
contribuição devida, 338
controlador do capital da empresa, 322
controller (executivo financeiro), 322
Convênios de ICMS, 336
créditos fiscais:
falsos, 310
ICMS, 327
crime:
específico, 299
fim, 338; 340;
formal e autônomo, 306, 316
instantâneo, 308
meio e crime fim, 340; 342;
custos fictícios ou "carregados" "majorados", 319
dano potencial, 309; 342; 367;
declaração à praça, 299
declaração:
assinada antes pelo acusado, 306
de importação, 306
falsa (fazer) 337/341
declarantes em inquérito policial
quem deve ser intimado e ouvido, 321/322
Decreto-Lei Federal nº 433/69, art. 3º, § único, 329
decretos: 333; 343/344;
(portarias, atos normativos
– regulamentos, convênios, instrução normativa)
dedução do IRPF (recibos frios), 306
definição do Cod. Penal sobre o delito de, 303, 307;
delegação de poderes, 343/344
demonstração fundamentada do fato
juridicamente relevante, 328
demonstração contábeis falsas, 324/326; 367;
denúncia do M.P:
balanço falso, 325/326
inepta, 328
depoimento dos investigados, 302
despesas falsas ou fantasmas, 319
Diário (livro), 314, 320
diferimento do Imposto de Renda, 316
diretor administrativo e financeiro, 322
divulgar programa de computador, 341/344;
documentos: 336, 372
e livros fiscais, 367
fiscais, 303
inexistentes, 367 (5º)
dolo:
certo, 316
conduta dolosa, 336
e seu fundamento, 311
específico exigido no crime de, 307, 339;
duplicatas frias, 318
elementos inexatos (inserir, declarar), 372
emitente da nota fria, 310
erros contábeis (ausência de dolo)
ver: Escrituração Mercantil e dos livros fiscais
Escritório de Contabilidade (titular do), 321/322
escrituração mercantil e de livros fiscais, 304, 320
estelionato e falsidade ideológica, 373/374
estoques fictícios, 319
estornos:
contábeis no livro Diário, 320
ideologicamente falsos, 320
exemplos de falsidade ideológica, 366/368
exportações fraudulentas, fantasmas, 326
extravio de livros e documentos
(declaração à praça), 299
falsidade ideológica:
art. 1º, I, II, Lei nº 8.137/90, 330
art. 2º I, da Lei nº 8.137/90, 337/341

art. 2º, V, da Lei nº 8.137/90, 341/344
conteúdo da, 366/368
definição penal da, 307
denúncia inepta do M.P., 328
escrituração mercantil e fiscal, 304; 320;
por decorrência, 320
estelionato, 373/374;
exemplos, 366/368
exportações fraudulentas, 326
fato juridicamente relevante, 328
fraudes aduaneiras, 326, 330
habeas corpus, 302, 316
inexistente, 306, 307
isolada, 299
omissão fiscal dolosa, 326; 367;
sonegação fiscal, 311, 315, 317
uso de documento falso, 316
falsificação de CND, 329
fato do terceiro, 327
fato juridicamente relevante
(elemento essencial do tipo penal), 328
fatos geradores não ocorridos, 333
Fazenda Pública, 343
fazer declaração falsa, 337/341
finalidade da falsidade ideológica, 299
firma inidônea (publicidade oficial necessária), 327
fraudar a fiscalização? 335; 336;
fraudes aduaneiras, 330
fraudes fiscais (ver este verbete em "Sonegação Fiscal")
gerente administrativo e financeiro, 322
gerente de Contabilidade, 322
habeas corpus incabível, 302, 316
Imposto de Renda (postergação ilegal), 316
inexato, 372
informação contábil diversa da fornecida à Fazenda Pública, 342
informação falsa, 331
informação correta tardia, 331
informação omitida (alcance), 331
inquérito policial, 302; 311; 321; 325/326;
Instrução Normativa, 333
integralização fictícia de Capital, 311
intermediários e falsários, 369
isolada, 299
Juntas Comerciais, 311
jurisprudência sobre competência, 302
lançamento contábil ficto, 335
lançamento falsos, 367
lei superveniente, 339
lex mitior (lei mais benigna, mais benéfica) 339
livro(s):
Diário(s), 314, 320
exigido(s) por lei, 314
e documentos, lançamentos, contratos, falsos, 311
fiscais, 314; 335; 367;
mercantis, 314, 316
S/A (livros de), 314
membros do Conselho de Administração da S/A, 322
mentira em inquérito policial (investigado), 306
momento da consumação do delito, 341
notas fiscais: 304
faturas, 304
frias, 309, 315, 319; 366/368
obrigação *ex lege*, 343/344;
omissão de bens na declaração da pessoa física, 329;367;
omissão dolosa, 330/331
omissão fiscal dolosa, 326
omissão na declaração apresentada, 338
omitir:
declaração sobre bens, rendas, fatos, 338
informação que estava obrigado a prestar, 330/331;
operação de qualquer natureza (omissão de), 336;
outras fraudes, 341
particular como vítima da, 302
passivo circulante fictício, 317; 319; 367;
penhora de bens inexistentes, 312, 380
perícia contábil necessária, 309; 315; 321; 334/337; 338;
pessoas a serem ouvidas no inquérito policial, 321/322
petição/requerimento, 305, 315
pirataria eletrônica, 343
potencialidade do dano, 316
prazo para prestar informação, 333
prescrição do crime instantâneo, 308
prestar declaração ou informação falsa às autoridades, 332
projetos fictícios ou fantasmas, 319, 368;
prova da origem lícita do bem omitido na declaração, 329

prova do lançamento (documentos que o corroboram), 304
publicidade necessária (firma inidônea), 327
quadrilha ou bando, 311; 367;
recibos frios ou falsos, 306
recolhimento em guias ou impressos oficiais em desuso, 373/374
recursos, 305, 315
redução da base de cálculo, 330
regime de competência, 320
registro:
da Declaração de Importação na SRF, 306
de Duplicatas (livro, fichas), 314; 367
regulamento, 343/344;
relevância da informação, 333; 342;
requerimento/petição, 305, 315
responsabilidade pelo delito, 314
responsabilidade penal:
autoridades fiscalizadoras, 323
balanço falso, 321, 322
auditoria contábil, 321, 322
elaboração do balanço e contas de resultado, 321, 322
responsável penal (balanço falso), 321
responsáveis penais, 322
ressalva do Auditor Contábil, 323/324
S/A (livros de), 314
software, 343
sonegação fiscal:
diferimento legal, 316
livros mercantis, 316
Imposto de Renda, 316
notas frias, 311, 315
omissão de bens na declaração, 329
omissão de receitas, 324/326; 367
postergação do I.R., 317
usuário de notas frias, 311, 315
sub faturamento (ver: "meia-nota", em soneg. fiscal)
sujeito passivo da obrigação tributária, 343
tentativa, 301; 339;
tikets de máquinas registradoras, 304
transcrição de dados do documento falso, 305
tributos:
alcance, 339
devidos, 338
tributos e contribuições em atraso, 373
tributos e contribuições não provisionados, 367
uso de documento falso, 311, 316; 366/368
usuário de nota fria, 311
utilização de CND (onde ela é utilizada), 345; 369
utilizar programa de computador (falso), 341/344;
vítima da falsidade ou da fraude, 337/338

FALSIDADE IDEOLÓGICA E ESTELIONATO
recolhimento em guias ou impressos oficiais em desuso, 373/374
tributos e contribuições em atraso, 373/374

FALSIFICAÇÃO DOCUMENTAL/MATERIAL, 344/358
absorção do crime meio pelo crime fim, 356/357
alíquota zero, 355
alterar (alcance do termo), 377
alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda ou (qualquer) documento relativo à operação tributável, 355
animus lucrandi, 352
anistia inoperante, 357
art. 1º, III, da Lei nº 8.137/90, 355
aspectos gerais de, 349
autenticação falsa de:
bancária, 347
DARF, GARE, guias de recolhimento, 347
GPS (INSS), 347
mecânica falsa, 347; 353;
autenticações bancárias falsas, 347/348;
autoria desconhecida (denúncia impossível), 350
casos de falsificação material, 350/351
caso tipificado (documento público), 351/352
certidão falsa: 357
FGTS, 354
negativa de tributos e contribuições, 345; 357
fornecida por servidores públicos, 358
CND negando dívida de contribuinte que é devedor da Fazenda Pública, 358
competência da Justiça:
comum dos Estados e Distrito Federal, 346
Federal, 346
conexão de crimes, 356
conluio (funcionário do banco e Fazenda), 348
cópia não autenticada, 354
contabilista falsificador, 353
contribuinte beneficiado pela fraude, 348
crime:
autônomo, 356

continuado (ver: crime habitual), 350;
fim, 356
isolado, 344; 345;
meio, 344, 356
meio e fim, 356
meio do estelionato, 345
permanente, 356
secundário, conexo com o principal, 356
dano potencial, 350
documento:355
acabado, completo, pronto, 376
público, 351/352; 353;
empresa devedora da Fazenda Pública, 358
estelionato, 345; 352
extinção da punibilidade, 356/357
falsidade documental inexistente, 354
falsidade ideológica e receptação, 354
falsificação (de, do,):
CND, 345
documental/material, 355
documental, material ou falsidade ideológica? 347
documento público (casos tipificados), 351/353; 354;
documento público, 351/353; 354;
FGTS/INSS, 354
fotocópias, 375
fotografias, 375
guias de recolhimento, 345
guias de tributos estaduais, 348
falsificação material (aspecto gerais), 349
falsificação material (casos de), 345; 348; 350/351; 353;354;
falsificação material ou documental, 355
falsificar :
nota fiscal, fatura, nota de venda, duplicata, referente à operação tributável, 355
qualquer documento relativo à operação tributável, 355
significado do termo "falsificar", 377
falso e falsificado, 344/345
"falsum" como crime isolado, 344
ver: "O falsum diante da jurisprudência"
"falsum" como crime-meio, 344
"falsum" e jurisprudência, 375/377
finalidade específica da falsificação/alteração, 355
formulário fiscal, 353
fotocópias não autenticadas, 375
fotografias sem negativo, 375
guias de INSS falsificadas (GRPS, GPS), 354
guias de tributos falsificadas, 353
habeas corpus, via imprópria, 357
inquérito policial, 354;
isenção de tributos e contribuições, 355
juiz estadual com competência delegada federal, 354
juiz estadual e crime "federal", 354;
jurisprudência, 346
justa causa, 352
máquinas bancárias desativadas, 347
material, documental ou falsidade ideológica? 347
modalidade, 355
não extinção da punibilidade, 357
não incidência (não tributação), 355
não tributação (operação sem imposto), 355
operação não tributável, compreende:
isenta, alíquota zero, não incidência, diferimento legal, suspensão legal, 355
operação tributável (ocorre o fato gerador), 355
perícia obrigatória (CPP, arts. 158 e segts), 349
posição do contribuinte, beneficiado pela fraude, 348
prisão em falgrante (crime permanente), 356
prisão preventiva arbitrária, 354;
punibilidade, 377
receptação e falsidade ideológica, 354
recolhimento de tributos ou contribuições em guias ou impressos oficiais em desuso, 373
resultado material/patrimonial
(art. 1º, III, Lei nº 8.137/90), 355
sonegação fiscal (art. 1º, III, Lei nº 8.137/90), 355
sonegação fiscal e o falso, 357
suspensão legal do imposto, 355
Tribunal Regional Federal (competência do), 354
tributos e contribuições em atraso, 373
uso de documento falso pelo autor da falsificação, 352
xerox não autenticada, 375

FALSO E ESTELIONATO, 358/361
absorção do crime-meio, 358
absorção do "falsum" pelo estelionato, 359
adulteração, inserção, contrafacção, 377

autenticação mecânica, elétrica, eletrônica, falsa, 360
competência, 360; 361;
concurso formal, 361
consumação, 112, 358
contrafacção, 377
contribuições sociais, 360
crime-fim, 356
crime-meio, 356
crime-único, 361
DARF'S falsamente autenticados, 360
data da falsidade, 360
decisões antagônicas, 358
falsidade documental/ideológica, 360
falsificação de guias de, INSS, FGTS, 354
falsificação de guias de recolhimento, 360
falso e estelionato, 358; 359;
falso e sonegação fiscal, 357
guias falsamente autenticadas, 360
inserção, 372; 377;
não-absorção, 359
notas frias, 361
prescrição penal, 360
retenção fictícia de IRPF, 361
restituição de IRPF, 361
saque fraudulento de FGTS, 361
tantativa, 361
ver: "O FALSUM" DIANTE DA JURISPRUDÊNCIA"

FALSO TESTEMUNHO, 810/813
advogado como réu de, 810
atipicidade de conduta (sic!), 813
atos que induzem ao, 810, 811
caracterização da co-autoria, 811
co-autoria de advogado, 810, 812
conduta atípica, 813
dolo implícito, 812
exemplos de conduta dolosa no, 810, 811
imunidade do advogado (inexistente), 812
induzimento, persuasão, convencimento para a testemunha mentir em juízo, 810
induzimento da testemunha, 812
inquérito policial, 812
juízo arbitral, 812
jurisprudência do STF, STJ, 810, 811
jurisprudência mais específica sobre o delito, 811, 812
orientação específica do advogado, 810, 811, 813
processo administrativo, 812
processo cível, 812
processo criminal, 812
processo fiscal, 812
sentença necessária, 811
silêncio da testemunha, 811

FATO GERADOR
ver: "Sonegação Fiscal"

FIANÇA PENAL
jurisprudência sobre fiança penal, 813, 814
negativa (de concessão), 813
parâmetros, 813
pena mínima "in abstrato", 813, 814
recusa da autoridade, 813

FIRMAS INIDÔNEAS
ver: "Sonegação Fiscal"

FISCAL NÃO-CONTADOR, 619/623
abuso de poder, pela incapacidade legal do agente do fisco (parte final, da alínea *h*, do art. 4º, da Lei nº 4.898/65)
auditoria e perícia contábil-fiscal, 475/680
auto de infração lavrado (com base em auditoria contábil ou perícia contábil)
exercício ilegal de profissão, 528/530
jurisprudência do STF e do STJ, 608/619
notificação fiscal (lavrada com base em auditoria contábil ou perícia contábil)
ver: "Agente do Fisco", na INTRODUÇÃO

FLAGRANTE NOS CRIMES FAZENDÁRIOS, 814/819
abuso de poder do Fisco, 815
apreensões abusivas ou arbitrárias, 815
Apropriação Indébita Fiscal/Previdenciária, 818
bando ou quadrilha, 817
crimes habituais (exemplos de), 818
depósitos no exterior, de pessoas físicas, 818
eficácia e validade do flagrante esperado, 816
emissão e circulação de :
notas frias, notas calçadas/espelhadas, 815
notas paralelas ou clonadas, 815
notas sanfonas, 815

empregados não registrados há meses ou anos, 818
exemplos de "flagrantes", 814, 815
falsidade ideológica em notas fiscais, 814, 815
falsificação sistemática de C.N.D, 817
flagrante esperado, 816
flagrante preparado (nulidade do), 816
mercadorias de comércio, transportadas como resíduos, sucatas ou material usado, 815
notas calçadas/espelhadas, 815, 817
notas fiscais simulando destino falso, 814/815
notas frias (emissão e circulação sistemática de), 815, 817
notas paralelas ou clonadas, 815, 817
notas sanfonas, 815, 817
nulidade do flagrante preparado, 816
ônus da prova do ilícito fazendário, 815
patrimônio de pessoas físicas fora da declaração de bens, 818
presunção fiscal absolutamente inadmissível, 815
prisão em flagrante, 817
prova do ilícito fazendário, 815
remessas simuladas para outros Estados, 814
remessas simuladas para a Z.F.M, 815
resíduos, sucatas (simulação em notas fiscais), 815
situações fáticas caracterizando o, 814, 815
situações fáticas exemplificadas, 815
sonegação fiscal, 818
transporte de combustíveis e derivados de petróleo, 814
transporte de mercadorias, produtos, matérias primas, sem notas fiscais, 814
transporte de mercadorias, produtos, matérias primas, com notas frias, notas sanfonas ou notas paralelas, 814
transporte de mercadorias, produtos, insumos, em quantidade ou qualidade diversas das descritas nas notas fiscais, 814
venda sistemática de C.N.D, 817

FONTE
VER: "Apropriação Indébita Fiscal/Previdenciária"

FRAUDES FISCAIS, 79/80; 87/91; 624/635
análise de balanços e demonstrações contábeis, 624
análise comparativa, 624
análise de custos de produção, 626
atos comissivos (exemplos de), 632
atos omissivos (exemplos de), 631/632
automação fictícia, 625
balanços patrimoniais, 624
"carregar" os custos, 625
contabilização de custos, despesas, gastos com notas frias, 633
contabilização de notas frias, 632
créditos fiscais de IPI, ICMS, ISS falsos, 625
custos de implantação fictícia, 625
custos de produção (análise dos), 626
custos, despesas, gastos, "comprovados" com notas frias (contabilização dos), 625
custos incorridos com serviços prestados, 628
custos majorados, 625
custo total das obras executadas no ano, 629
custo total dos serviços prestados no ano, 629
custos totais por produtos, 627
custo totais produção industrial (do ano), 627
delito consumado, 634
demonstrações de resultados (contábeis), 624
depreciação acelerada, 625
"descarregar" caixa, 625
despesas operacionais, 626
diferimento ilegal do fato gerador, 624
diferimento ilegal de receitas, 624
diferimento não autorizado em lei, 624
diferimento ou postergação não autorizados em lei, 624
dívidas a curto prazo, 625
dívidas simuladas com terceiros, 625
elevação exagerada de custos, despesas, gastos, 625
emissão e circulação de notas fiscais: calçadas, espelhadas, frias, paralelas, sanfonas, 632
empregados não registrados, 631
estoques não contabilizados totalmente, 625
estoques omitidos do inventário, 625, 632
estudos técnicos-econômicos fictícios, 625
falsidade ideológica, 625
fraudes por ação (exemplos de), 632
fraudes por omissão (exemplos de), 631
inquérito policial obrigatório nos crimes fazendários, 634
investigação de fraudes fiscais relacionadas com sonegação fiscal, 624/633
lançamentos efetuados no livro Diário, 632

lucros criados artificialmente, 624
moeda de comparação, 631
moeda homogênea para o período (da análise), 624, 631
não contabilização de parte dos estoques, 625
noções básicas de análise de balanços, 624
notas calçadas/espelhadas, 632
notas frias, 625
notas paralelas ou clonadas, 632
notas sanfonas, 632
obras executadas no ano, 629
obras particulares, 628
obras públicas, 628
omissão dolosa de lançamentos, 631
ônus da prova da fraude fiscal, 633
origem dos aumentos das dívidas, 625, 630
outras fraudes fiscais, 631
passivo circulante (exemplos de contas a analisar), 630
planos técnicos-econômicos fictícios, 625
postergação ilegal do fato gerador, 624
postergação não autorizada por lei, 624
produção acabada no ano, 627
produção em andamento, 627, 628
produção industrial em reais, 627
produtos em fabricação, 627, 632
projetos fictícios, 625
prova da fraude fiscal (ônus da), 633
provisão para oscilação de títulos pré-fixados, 631
quantidades produzidas no ano, 627
re-engenharia fictícia, 625
receitas das obras, 629
receitas da produção, 627
receitas de serviços prestados no ano, 629
receitas não contabilizadas no livro Diário, 632
re-estruturação fictícia, 625
reorganização fictícia, 625
resíduo inflacionário, 631
responsáveis penais pelas, 633
serviços prestados no ano, 628, 629
serviços prestados sem emissão de notas fiscais/faturas, 632
simulação de dívidas com terceiros (analisar contas correntes do Passivo), 625
sub-faturamento, 632
tentativa de, 634
tipos de, 631
unidades/quantidades produzidas no ano, 627
vendas sem emissão de notas fiscais, 625
vendas sub faturadas, 625

GERENTE DE FATO
ver: "Apropriação Indébita Fiscal/Previdenciária"
ver: "Crimes Previdenciários e C/Seguridade Social"
ver: "Sonegação Fiscal"

HABITUALIDADE DELITIVA. CRIMES HABITUAIS, 819/820
continuidade delitiva pelo mesmo agente, 819
crime habitual, não exige reincidência penal, 819
exemplos de, 820
situações fáticas caracterizando, 820
ver ainda: "Apropriação Indébita Fiscal/Previdenciária"
"Irretroatividade da Lei Penal"
"Sonegação Fiscal"

IMPOSSIBILIDADE DO DELITO
ver: "Apropriação Indébita Fiscal/Previdenciária"

INDEPENDÊNCIA DAS INSTÂNCIAS NOS CRIMES FAZENDÁRIOS, 820, 821

INQUÉRITO POLICIAL OBRIGATÓRIO (Resumo)
Apropriação Indébita Fiscal/Previdenciária, 29, 53
Dano Potencial, 371
Falsidade Ideológica, 302; 311; 321; 325; 326
Falsificação Documental/Material, 354
Fraudes Fiscais, 634
Lavagem de Dinheiro Sujo, 688, 708
Sonegação Fiscal, 91; 101/103

INSCRIÇÃO E CADASTROS CANCELADOS, BLOQUEADOS, SUSPENSOS OU INAPTOS, 821/822
art. 3º, alínea *j*, da Lei Federal nº 4. 898/65, na redação da Lei nº 6.657/79, 821
atentado ao exercício da profissão (art. 5º, inciso XIII, da CF/88), 821
ato administrativo sem processo prévio, em contraditório 821

cadastro fiscal bloqueado, cancelado, inapto, suspenso, 821
casos extremos que permitem a medida, 822
medida administrativa sempre "in extremis", 822

INVESTIGAÇÃO DE FRAUDES FISCAIS
Ver Capítulo VI

IRRETROATIVIDADE DA LEI PENAL (*LEX GRAVIOR*), 822/827
aplicação permitida (crimes habituais: *lex gravior*), 824
aplicações práticas da, 824
casos alcançados pela, 823
CF/88, art. 5º, XL, 822
conduta delitiva "profissional" (habitualidade delitiva do agente), 823
Cod. Penal, art. 2º, parág. único, 822
crime habitual e a absoluta irretroatividade da lei para beneficiar, 822
crime habitual, 823
ver também: "Habitualidade delitiva"
crimes habituais, 824
crimes habituais mais "repetitivos" na área tributária, 825/827
direito penal material, 823
exceção à regra geral, 824, 825
exceção que permite sua aplicação, 823
exemplos de crimes habituais, 825, 826, 827
exemplos de elementos do Direito Penal, abrangidos pela, 823
institutos não abrangidos pela, 823
irretroatividade da *lex gravior* (regra geral.Tem exceções), 823
irretroatividade da lei mais benigna (caso dos crimes habituais), 823, 824
lex gravior (aplicação aos crimes habituais), 824, 825
lex mitior (lei mais benigna), 822, 824
não se admite... 823/825
natureza jurídica do princípio da, 822
regra geral, 822
retroatividade possível (crimes habituais apenados pela *lex gravior*), 824

LAVAGEM DE DINHEIRO SUJO, 681/780
(Lei nº 9.613/98, comentada)
abatedouros (aquisição, investimentos em), 726
absolvição dos acusados nos "Crimes Anteriores", 691
ação penal não iniciada no prazo legal (art. 4º, § 1º), 714
ação penal originária (Lei nº 8.038/90, arts. 1º/12), 710
"acertos fiscais", 695
administração dos bens apreendidos ou seqüestrados, 715/716
administrador dos bens, direitos ou valores (apreendidos ou seqüestrados, arts, 5º e 6º), 715/716
adqüire (bens, valores ou direitos), 702
agente do delito nos crimes da Lei nº 9.613/98, 708
agroindústrias (aquisição, investimentos em), 726
analogia vedada, 690
antigüidade e objetos de arte, 775/778
apelação em liberdade (proibição, art. 3º), 712
aplicação acima de R$ 1.000.000,00, 726
apreensão de bens, direitos, valores (art. 4º, *caput*), 712/713
apreensão de patrimônio, com base em indícios (art. 4º, *caput*), 712/713
aquisições acima de R$ 1.000.000,00, 726
áreas de terras na Amazônia, 726
art. 1º, 683/708
art. 1º, *caput*, 683/690; 691/692;
art. 1º, inciso I, 692
art. 1º, inciso II, 692/693
art. 1º, inciso III, 693/694
art. 1º, inciso IV, 694/695
art. 1º, inciso V,695/696
art. 1º, inciso VI, 696/697
art. 1º, inciso VII, 697/700
art. 1º, § 1º, inciso I, 700/701
art. 1º, § 1º, inciso II, 702
art. 1º, § 1º, inciso III, 702
art. 1º, § 2º, inciso I, 704
art. 1º, § 2º, inciso II, 704
art. 1º, § 3º, 706
art. 1º, § 4º, 706
art. 1º, § 5º, 706/708
art. 2º, inciso I, 710
art. 2º, inciso II, 710
art. 2º, inciso III, 711
art. 2º, § 1º, 711
art. 2º, § 2º, 712

art. 3º, 712
art. 4º, *caput*, 712/713
art. 4º, §§ 1º e 2º, 714
art. 4º, §§ 3º e 4º, 715
arts, 5º e 6º (incisos e §§), 715/716
art. 7º, 716
art. 8º, 718
art. 9º, 718/719
art. 9º, incisos I/XI, 719
art. 10, 720
arts. 10 e 11, 720
art. 11, 720
art. 12, 721
arts. 12 e 13, 721/722
arts. 14 até 17, 723
art. 15, 724
art. 366 do CPP, 712
arte/antigüidades (objetos de), 775/778
aspectos gerais da Lei nº 9.613/98, 681/683
atividade eventual ou permanente, 719
atividade principal ou meramente acessória, 719
atividades econômicas/financeiras com patrimônio ilícito, 702; 704/705
atividades exploradas por pessoas jurídicas, 708
atividades e pessoas que devem ser investigadas, 725/726
atividades sujeitas aos arts. 10 e 11 da Lei, 720
atualização dos comentários (introdução), 725/727
aumento da pena (art. 1º, § 4º), 706
bancos, 726
Banco Central do Brasil, 724
banco de dados (quebra do), 681, 721
bancos tamboretes, 726
bens, direitos e valores, 685
bens, direitos ou valores oriundos de crimes praticados no estrangeiro (art. 8º), 718
bingos, vídeos bingos e assemelhados (Resolução nº 5 do COAF), 766/768
Bolsas de Café, Comodities, Gado, Mercadorias, 726
Bolsas de Mercadorias e de Futuros, 726; 772/775, 778/779
Bolsas de Metais, de Ouro, 726
Bolsas de Valores, 726; 778/779
cadernetas de poupança, 726
caminhos da lavagem, 727
capitalização 748/750
cargos de direção, gerência, Conselho de Administração, 717
cartões de credenciamento (resolução nº 6, COAF), 768/771
cartões de crédito (Resolução nº 6, do COAF), 768/771
C.D.B (aplicações em), 726
centros de consumo e de lazer, 726
charqueadas (aplicações, investimentos em), 726
Circular nº 89/99, da SUSEP, 748/750
COAF-Conselho de Controle de Atividades Financeiras:
Decreto Federal nº 2.799 (Estatutos do), 728/734
Lei Federal nº 9.613/98, art. 14, 723
Regimento Interno do, (Portaria nº 330, MF), 734/748
Resoluções nºs 1 até 8/COAF, 754/778
comentários a Lei S/Lavagem do dinheiro, 681
colaboração (art. 1º, § 2º, II), 704
comentários aos incisos I/VII, do art. 1º, *caput*, 691/700
Comissão de Valores Mobiliários – C.V.M., 724, 750/753; 778/779
competência da Justiça Federal (art. 2º, III) 711
compras de frigoríficos, abatedouros, charqueadas, 726
compra e venda de imóveis, 754/757
comunicação das operações financeiras (art. 11), 720, 721
comunicação eletrônica ao COAF, 771/772
conceitos e definições penais dos tipos elencados nos incisos 1/VII, do art. 1º *caput*, 691
Conselho de Administração de S/A ou Cias., 717
Conselho de Controle de Atividades Financeiras – COAF (art. 14 da Lei nº 9.613/98), 723; 728/734; 734/748
Contas CC5, 726
contrabando ou tráfico de armas, munições e material para sua fabricação (art.1º, III), 693
converter em ativos ("lavar", "enxugar", "legalizar"), 700/701
Corretoras/Corretores de seguros, 748/750
Corrupção Ativa e Passiva, 695
cotas de participação em engorda de gado, 726
CRECI – Corretores de Imóveis, 724

criações (aquisições, aplicações, investimentos em), 726
"crimes anteriores" (incisos I/VII, art. 1º, *caput*), 691
"crimes anteriores" – rol taxativo do art. 1º, *caput*, 692
"crimes anteriores" – comentários, 692
crimes:
contra a Administração Pública (art. 1º, V), 695
contra o Sistema Financeiro Nacional (art. 1º, VI), 696
criados pela Lei nº 9.613/98, 700
habituais, 697/700
nas pessoas jurídicas, 708
organizado, 697/700
praticados no estrangeiro (art. 8º), 718
tipificados pela Lei nº 9.613/98, 690
C.V.M. (Instrução nº 301/99), 750/753; 778/779
dá (bens, valores ou direitos), 702
danos a bens direitos ou valores (art. 4º *caput*), 714
dano moral, 714
declaração de Imposto de Renda, 726
Decreto Federal nº 2.799 (Estatutos do COAF), 728/734
delitos em tese (art. 15), 724
delitos mais freqüentes, 724
delitos no estrangeiro (art. 8º), 718
denúncia baseada em indícios (art. 2º, § 1º), 709; 711/712
depósitos-ouro, 726
dinheiro de origem suja, ilícita, criminosa, 700/702
disposição dos bens, direitos valores
(dispor, utilizar, doar, alienar, etc.), 686
disposição de bens, direitos ou valores, 686, 702
disposições processuais da Lei nº 9.613/98, 709/716
dissimular, despistar, mascarar, 683, 684
distribuição de prêmios (bens móveis ou imóveis), 760/762
distribuidoras de petróleo e derivados (aquisição de), 726
distribuidoras de títulos e valores mobiliários, 726
dólares norte-americanos (aquisição de), 726
dolo específico (art. 1º, § 2º, I,), 704
dolo específico necessário e sua prova, 690
duração da proibição, 718
efeitos da condenação no crime (art. 7º), 716
elementos de investigação, 726
empreendimentos imobiliários (aplicações, investimentos em), 726
elenco taxativo do art. 1º *caput*, 692
engorda de gado (investimentos, aplicações em), 726
esconder (escamotear, mascarar, dissimular), 683, 684
Estatuto do COAF (Decreto Federal nº 2.799/98), 728/734
exemplo de atividades, operações, com patrimônio ilícito, 697/700; 702;
exemplos de organização criminosa, 697
exporta bens, com valores não correspondentes aos verdadeiros, 702
extorsão mediante seqüestro (art. 1º, IV), 694
extravio de valores ou direitos (art. 4º, *caput*), 714
factoring (movimentação milionária), 726
factoring, faturização (Resolução nº 2, do COAF), 757/760
fazendas (aquisição, aplicações, investimentos em), 726
fiança (art. 3º), 712
financeiras, 726
fomento mercantil ("*factoring*"), 726; 757/760;
fontes de investigações (pontos de partidas), 726
fontes e elementos auxiliares da investigação, 726/727
foro especial, 710
frigoríficos (aplicações, aquisições, investimentos em), 726
fundos de investimentos (aplicações acima de R$ 1.000.000,00), 725
gerência, 717
guarda (de bens, valores, direitos), 702
habeas corpus, 714
hotéis de turismo de alto luxo (aquisições, aplicações, investimentos em), 726
identificação e registro de clientes (art. 10), 720, 721
imóveis (Resolução nº 1, do COAF), 754/757
importa bens, em valores não correspondentes aos verdadeiros, 702
inciso I, do art. 1º *caput*, 692
inciso I, do art. 2º, 710

inciso I, do § 1º, do art. 1º, 700/701
inciso I, do § 2º, do art. 1º, 704
inciso II, do art. 1º, *caput*, 692
inciso II, do art. 2º, 710
inciso II, do § 1º, do art. 1º, 702
inciso II, do § 2º, do art. 1º, 704
inciso III, do art. 1º, *caput*, 693
inciso III, do § 1º, do art. 1º, 702
inciso III, do art. 2º, 711
inciso IV, do art. 1º, *caput*, 694
inciso V, do art. 1º, *caput*, 695
inciso VI, do art. 1º, *caput*, 696
inciso VII, do art. 1º, *caput*, 697
incisos I/VII, do art. 1º, *caput*, 691
incisos I, do art. 9º, 719
independência dos processos crimes (art. 2º, II), 710
indícios (denúncia baseada em), 709; 711/712
indisponibilidade de bens (art. 4º), 712/713
ingresso de moeda estrangeira no Brasil, 727
inquérito policial, 708
inquérito policial obrigatório, 688
Instrução nº 301/99, da C.V.M., 750/753
Instrução Normativa nº 1, do COAF, 771/772
interdição ao exercício de cargo ou função pública, 717
interpretação extensiva, 690
introdução à atualização dos comentários, 725
investigação da lavagem, 727
investimentos de mais de R$ 1.000.000,00, 725
jogos eletrônicos, 766/768
jóias, pedras e metais preciosos
(Resolução nº 4, do COAF), 763/765
Justiça Federal (competência da), 711
lavagem de patrimônio ilícito, 700/701,
legislação federal sobre a, 728/779
lesado, 717
Lei Federal nº 9.034/95, 697/700
Lei Federal nº 9.613/98 (aspectos gerais da), 681/683
liberação de bens, direitos, valores (art. 4º, §§ 1º e 2º), 714
liberação de bens, direitos ou valores, para parentes ou familiares (art. 4º, §§ 3º e 4º), 715
liberdade provisória (art. 3º), 712
localização de bens, direitos, valores, 685
manutenção de registro de clientes, 720, 721,
marinas (investimentos, aplicações, aquisições de), 726
mercado financeiro (aplicações, investimentos de mais de R$ 1.000.000,00), 725/726
Mercado Mobiliário (Instrução nº 301, da CVM), 750/753; 778/779
metais preciosos (investimentos, aplicações em), 763/765
Ministério da Justiça, 724
Ministério da Previdência e Assistência Social, 724
Ministério Público, 724
movimenta (valores, bens ou direitos), 702
movimentação de bens, valores ou direitos, 686
movimentação financeira de milhões, 725/727
natureza dos bens, direitos ou valores, 685
negocia (bens, valores ou direitos), 702
nexo de causalidade essencial, 708
objetos de arte e antigüidades, 775/778
o que deve ser investigado, 727
ocultação de bens, direitos ou valores, 683, 684
ocultar (esconder, escamotear, mascarar, dissimular), 683, 684
omissão dolosa dos governantes, 693
ônus da prova de que os preços não são verdadeiros, 703
ônus da prova do fato negativo, 689
ônus da prova da proveniência ilícita do patrimônio, 688
operações com o patrimônio ilícito, 702/705; 708
organização criminosa (art. 1º, VII), 697
órgãos fiscalizadores das atividades do art. 9º, 724
origens dos bens, direitos, valores, 685
origem ilícita e tributação, 685
parágrafo 1º, do art. 2º, 711
parágrafo 2º, do art. 2º, 712
parágrafo 3º do art. 1º, 706
parágrafo 4º do art. 1º, 706
parágrafo 5º, do art. 1º, 706/708
parágrafos 1º e 2º, do art. 4º, 714
parágrafos 1º até 4º, do art. 4º, 714/715
parágrafos 3º e 4º, do art. 4º, 715
Parecer Orientação nº 31, da C.V.M., 778/779
parques ecológicos (investimentos, aplicações em), 726
parques de entretenimentos e lazer (aplicações e investimentos em), 726
parques temáticos (investimentos, aplicações em), 726
participação em organização delituosa (art. 1º, § 2º, II), 704

patrimônio a que se refere a apreensão ou o seqüestro, 713
patrimônio (art. 4º), 712/713
patrocínio de atletas, de clubes, de esportes, 726
pedras preciosas, 763/765
pena cominada aos delitos da Lei nº 9.613/98, 700
penas (§§ 3º, 4º, 5º do art. 1º), 706/708
penalidade (art. 12), 721
perdão penal do colaborador, 706
perdimento dos bens, valores ou direitos (art. 4º, *caput*), 714
perguntas úteis, 727
pessoas que devem ser investigadas (exemplos de), 725/726
pessoas sujeitas à Lei nº 9.613/98 (art. 9º, incisos I até XI), 719
poderes discricionários e subjetivos do Juiz (art. 1º, § 5º), 706
Portaria nº 330/98, do Ministro da Fazenda (Regimento Interno do COAF), 734/748
postos de combustíveis (investimentos, aquisições de), 726
prazo de duração das proibições, 718
Previdência Privada, 724, 748/750
prisão preventiva, 710
processo, julgamento, apreensão, seqüestro, 710/716
processo penal da Lei nº 9.613/98, 710/716
projetos na área da SUDAM/SUDENE (aplicações, investimentos em), 726
promoção imobiliária, 754/757
propriedade dos bens, valores e direitos, 687
prova do dolo, 705
prova do dolo específico, 690, 705
prova da proveniência ilícita do patrimônio, 688
proveniência ilícita do patrimônio, 687; 697/700
proveniência ilícita direta do patrimônio, com os "Crimes Anteriores", 687
proveniência ilícita indireta do patrimônio com os "Crimes Anteriores", 687
qual o patrimônio a que se referem a apreensão ou o seqüestro? 713
quebra do sigilo bancário e de dados, 681, 721
rastreamento de Contas C.C. 5, 727
rastreamento de remessas para o exterior, 727
recebe (bens, direitos ou valores), 702
recebe em garantia (bens, direitos ou valores), 702
R.D.B (investimentos, aplicações em), 726
Receita Federal, 724
Regimento Interno do COAF, 734/748
registro de clientes (manutenção do) (art. 10º), 720, 721
Registro de Imóveis, 726
Regulamento da Lei nº 9.613/98, 722
relação: ação do agente com o patrimônio ilícito na empresa, 708
remessas para o exterior, 726, 727
ver também: "Contas CC5" em Sonegação Fiscal"
Resolução nº 1, do COAF (imóveis), 754/757
Resolução nº 2, do COAF (*factoring*), 757/760
Resolução nº 3, do COAF (sorteios, prêmios), 760/762
Resolução nº4, do COAF (jóias, metais e pedras preciosas), 763/765
Resolução nº 5, do COAF (bingos, vídeos bingos e assemelhados), 766/768
Resolução nº 6, do COAF (cartões de credenciamento, cartões de crédito), 768/771
Resolução nº 7, do COAF (B M & F), 772/775
Resolução nº 8, do COAF (objetos de arte e antigüidades), 775/778
responsabilidade administrativa (arts. 12 e 13), 722
réus que têm foro especial (Lei nº 8.038/90, arts. 1º até 12), 710
rol taxativo dos "Crimes Anteriores", 692
seguros privados e capitalização (situação "suspeitas"), 748/750
seqüestro de bens/patrimônio, baseado em indícios (art. 4º, *caput*), 712/713
sigilo bancário (quebra do), 681, 721
sigilo bancário para proteger a lavagem de dinheiro sujo?, 727
Shopping Center (aplicações, investimentos em), 726
Sistema Financeiro Nacional (crimes contra o), 696
sorteios e assemelhados (Resolução nº3, COAF), 760/762
sub faturamento no comércio exterior, 702/703
superfaturamento no comércio exterior, 702/703
SUSEP (órgão fiscalizador), 724
SUSEP (Circular nº 89/99), 748/750

taxatividade dos "Crimes Anteriores" (incisos I até VII, do art. 1º *caput*), 692
taxatividade dos crimes criados pela Lei 9.613/98, 690
tentativa (art. 1º, § 3º), 706
ter em depósito (bens, valores), 702
terceiro de boa fé, 717
terrorismo (art. 1º, II), 692
tráfico de armas, munições e material para a sua fabricação, 693
tráfico de entorpecentes, drogas e afins (art. 1º, I,), 692
transfere (bens, valores ou direitos), 702
troca (bens, valores ou direitos), 702
utiliza na atividade econômico ou financeira (bens provenientes de...), 702; 703/704
vídeos bingos (Resolução nº 5/COAF), 766/768

LEI
– ver: "Apropriação Indébita Fiscal/Previdenciária"
– ver: "Sonegação Fiscal"

LEVANTAMENTOS FISCAIS
– ver: "Arbitramento de Contribuições Previdenciárias"
– ver: "Sonegação Fiscal"

MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.037/2000, 851/864

MOMENTO DA CONSUMAÇÃO, DA
ver: "Apropriação Indébita Fiscal/Previdenciária
ver: "Sonegação Fiscal"

MOVIMENTAÇÃO DOS RECURSOS FINANCEIROS
ver: "Apropriação Indébita Fiscal/Previdenciária"

NÃO SÃO RESPONSÁVEIS PENAIS
ver: "Apropriação Indébita Fiscal/Previdenciária"
ver: "Sonegação Fiscal"

NEXO DE CAUSALIDADE (Resumo)
Ver: "Apropriação Indébita Fiscal/Previdenciária", 62, 64, 67, 70
Ver: Crimes Previdenciários e c/ a Seguridade Social", 843/848
Ver: "Denúncia do M.P."
Ver: "Lavagem de Dinheiro Sujo", 708
Ver: "Sonegação Fiscal", 100/103; 267/270

NOTAS FISCAIS CALÇADAS/ESPELHADAS, FRIAS, PARALELAS, SANFONAS
ver: "Falsidade Ideológica"
ver: "Sonegação Fiscal"

NOTIFICAÇÃO
ver: "Apropriação Indébita Fiscal/Previdenciária"
ver: "Sonegação Fiscal"

O *FALSUM* COMO CRIME MEIO OU ISOLADO
ver: "Crimes contra a Fé Pública", 299/380

O *FALSUM* DIANTE DA JURISPRUDÊNCIA
absorção, 377
ação, 376
art. 304 do Cod. Penal, 375
consunção, 377
crime-fim, 377
crime-meio, 377
dano potencial, 376
documento completo, acabado, 376
documento público, 376
dolo genérico, 376
falsidade de fotocópia não autenticada, 375
falsificação documental, 376
falsum e estelionato, 377
falsum e sonegação fiscal, 377
fotocópia não autenticada, 375
fotografias, 375
requerimento/petição, 376
recurso, 376
uso de documento falso (fotocópia não autenticada), 375
xerox não autenticada, 375

OMISSÃO DOLOSA E OMISSÃO CULPOSA
ver este tema em: "Apropriação Indébita Fiscal/Previdenciária"
ver este tema em: "Crimes Previdenciários e C/Seguridade Social"
ver este tema em: "Sonegação Fiscal"

ÔNUS DA PROVA (Resumo)
Apropriação Indébita Fiscal/Previdenciária, 27, 29, 70
Falsidade Ideológica, 304, 329
Sonegação Fiscal, 85;/93; 134/235; 167/168; 175; 257; 259; 289

ORDENADOR DE PAGAMENTOS/RECOLHIMENTOS
ver este tema em: "Apropriação Indébita Fiscal/Previdenciária"
ver este tema em: "Crimes Previdenciários e C/Seguridade Social"

PAGAMENTO
ver: Apropriação Indébita Fiscal/Previdenciária"
ver: "Sonegação Fiscal"

PARCELAMENTO
ver: "Apropriação Indébita Fiscal"
ver: "Sonegação Fiscal"

PARTICIPAÇÃO/PARTICIPE
ver: "Apropriação Indébita Fiscal/Previdenciária"
ver: "Sonegação Fiscal"

PARTIDAS MENSAIS
Ver: "Escrituração mercantil"

PASSIVO FICTÍCIO
ver: "Sonegação Fiscal"

PATRIMÔNIO DA PESSOA FÍSICA
ver: "Sonegação Fiscal"

PERÍCIA CONTÁBIL NECESSÁRIA (Resumo)
Apropriação Fiscal/Previdenciária, 2, 14, 21, 49, 51, 52, 71
Dano potencial, 370/372
Sonegação Fiscal, 177/184

PERÍCIA CONTÁBIL/PERITO CONTADOR, 526/532; 536/538
abuso de poder do Fiscal Não-Contador, 527/528; 619/623;
acórdãos do STJ, 616/619
atribuições privativas do Contador, 616/619
avaliação contábil de patrimônio, 533
balanço e demonstrações contábeis falsos, 530/532
balanço falso, 483, 486, 530/532
breves comentários sobre o Contador, 526
demonstrações contábeis falsas, 475, 482, 483
denúncia do M.P. 484, 531
exame de escrita, 527/528; 544;
exame de livros e documentos, 527, 528; 544;
Fiscal Não-Contador, 527/528; 619/623;
Inquérito policial, 483, 484, 531/532
jurisprudência do STJ, 616/619
legislação federal, 529; 604/605
perícia contábil, perito contábil
– Normas técnicas do C.F.C., 538, 541
perícia contábil:
atribuições da, 536/538; 544/545
exemplos de atividades da, 544, 545
oficial (Peritos do Estado, União), 532
ou auditoria contábil, 545
privativa de Contador habilitado no CRC, 616/619
tarefas da, 536/538; 544/545
técnicas de, 536/538;
trabalhos de 536/538; 544/545
perícia contábil-fiscal (exemplos de), 544
perícia contábil ou auditoria contábil?, 545
peritos Contadores oficiais, 532
princípios universais de Contabilidade, 528
profissão de Contador, 526, 529
Resolução nº 731/92, do C.F.C., 538
Resolução nº 732/92, do C.F.C., 533
Resolução nº 733/92, do C.F.C., 541
técnicas de perícia contábil, 536/538
"terceiro olho" do perito contábil, 536/538
trabalhos técnicos de Contador, 526/528
trabalhos privativos do Contador, 526/528

PODER DE ORDENAR PAGAMENTO/RECOLHIMENTOS
ver: "Apropriação Indébita Fiscal/Previdenciária"

PRAZO DE RECOLHIMENTO
ver: "Apropriação Indébita Fiscal/Previdenciária"
ver: "Sonegação Fiscal"

PREFEITOS MUNICIPAIS
ver: "Apropriação Indébita Fiscal/Previdenciária"

PRESCRIÇÃO PENAL, 827/828
direito material, 827
tempus regit actum, 827
ver: "Apropriação Indébita Fiscal/Previdenciária"
ver: "Crimes Formais, Instantâneos"

PRESUNÇÃO INADMISSÍVEL
ver: "Sonegação Fiscal"

PRISÃO
ver: "Apropriação Indébita Fiscal/Previdenciária"
ver: "Sonegação Fiscal"

PROPRIETÁRIOS
ver: "Sonegação Fiscal"

PROVA
ver: "Apropriação Indébita Fiscal/Previdenciária"
ver: "Ônus da prova"
ver: "Sonegação Fiscal"

PROVEITO COM O ILÍCITO
ver: "Responsabilidade Penal ilimitada"

PROVISÕES PARA CONTINGÊNCIAS, 623/624
falsidade ideológica do balanço patrimonial com omissão de; fatos que exigem/obrigam a formação de; omissão de, (no balanço patrimonial)

QUADRILHA OU BANDO, 828
crime autônomo, formal e independente dos delitos cometidos pelo bando (STF, RTJ 162/577), 828
indícios veementes de formação de, (quando ocorre) 828
ver: "Bando ou Quadrilha"
ver: "Sonegação Fiscal"

QUESITOS CONTÁBEIS, 545/569
agentes da fiscalização, 545,546
apropriação indébita de IPI, 561/562
apropriação indébita fiscal, 547/549
art. 20, da Lei nº 8.137/90, 553/554
arts. 80/82, da Lei nº 9.430/96, 567
auto de infração, 545, 546
balancetes, 551
balanços patrimoniais, 549, 551
casos fortuitos (enchentes/inundações), 564/565
casos fortuitos/força maior, 548, 564/565
constituição de crédito tributário, 545/546
contas de resultado, 551; 562/563
contribuições sociais (PIS, COFINS, CSLL), 551
Diários (livros), 545
documentos e operações fictícias, falsas, 569
empresas fantasmas, 567/568
enchentes e inundações, 564/565
estado de necessidade, 548
estouro de Caixa, 558/559
excesso de exação, 553/554
falsidade ideológica em balanços patrimoniais, balancetes, contas de resultados contábeis, 549/552;
falsidade ideológica em livros Diários e livros fiscais, 549/551;
falsidade ideológica (notas frias), 556/558
fato gerador do ICMS e sonegação fiscal, 565/567
fato gerador do Imposto de Renda e sonegação fiscal, 562/563
firmas inidôneas, 567/568
gerência temerária, 560/561
ICMS e sonegação fiscal, 565/567
Imposto de Renda, 559; 562;
inquérito policial e perícia contábil-fiscal, 561/562
lançamento tributário/previdenciário, 545/546
livros fiscais (IPI, ICMS, ISS), 488
má gestão da empresa, 560/561
notas calçadas/espelhadas, 552/553;
notas frias, 556/558
notas paralelas ou clonadas, 559/560
notas sanfonas, 568/569
notificação fiscal do INSS, 545, 546
operações fictícias, falsas, 569
quesitos técnicos de Engenharia (enchentes e inundações), 565
saldo credor de Caixa ("estouro de Caixa"), 558/559

sonegação fiscal e fato gerador do ICMS, 565/567
sonegação fiscal em geral, 555/556

RECEPTAÇÃO/RECEPTADOR
ver: "Sonegação Fiscal"

RECUSA
ver: "Apropriação Indébita Fiscal/Previdenciária"
ver: "Sigilo bancário"
ver: "Sonegação Fiscal"

REFIS, 866

REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO, 828/829
discriminação entre contribuintes, 828
jurisprudência do STF, 829
medida sempre *in extremis*, 829
motivação relevante para estabelecer o, 829
processo administrativo prévio, 829

REMESSAS PARA O EXTERIOR
ver: "Contas C.C.5"
ver: "Sonegação Fiscal"

RESPONSABILIDADE CIVIL E PENAL, 832/833
ação penal e prescrição contra a Fazenda Pública, 832
condenação criminal por crimes fazendários de danos materiais, 832
decadência do direito da Fazenda Pública, 832,833
independência das instâncias, 832
prescrição contra a Fazenda Pública, 832

RESPONSABILIDADE PENAL ILIMITADA, 829/832
cônsules estrangeiros, 831
diplomatas acreditados no Brasil, 829, 831,
familiares (do agente), 832
fatos a serem investigados e punidos, 830
ilícitos penais a investigar, 830
parentes até o 3º grau e familiares, 829
parlamentares, 831
penalidade ideal, 831
proveito econômico-financeiro auferido por pessoas físicas, 832
proveito econômico-financeiro com o ilicito, 831, 832
proveito econômico-financeiro com recursos ou bens do ilícito, 829
proveito econômico-financeiro utilizado por pessoas jurídicas, 831

RESPONSÁVEIS PENAIS (RESUMO)
ver: "Agente do Delito – Sujeito Ativo do Delito", em:
"Apropriação Indébita Fiscal/Previdenciária", 16, 19, 62, 68
"Crimes Previdenciários e Contra a Seguridade Social", 833/849
"Sonegação Fiscal", 101/103; 267/270

RESUMO DOS CRIMES CONTRA A FÉ PÚBLICA, 378/380

SIGILO BANCÁRIO
ver: "Sonegação Fiscal"

SINAIS EXTERIORES DE RIQUEZA
ver: "Sonegação Fiscal"

SONEGAÇÃO FISCAL, 79/298
Abertura de firmas, empresas e sociedades comerciais na Junta Comercial, por falsários, 117, 125, 126
Absolvição de membro do bando ou quadrilha, 162
Absorção do crime-meio pelo crime-fim, 149
Abuso de autoridade: 150;252;
denúncia inepta e abusiva, 150
Ministério Público estadual, 150
sonegação fiscal de Imposto de Renda, 150
Abuso de poder:
de denunciar do M.P., 150
e mandado de segurança, 236
quebra do sigilo bancário, 233/235;
Aceitação da sociedade de consumo, do grande receptador, 168
Acionista controlador da S/A, 199, 290
Acionista e sonegação fiscal, 101, 290
Ações do Capital da S/A, 185
Acordo de vontades, implícito, informal, instantâneo, no conluio e na formação de bando ou quadrilha, 156

Aderentes posteriores ao bando ou quadrilha, 159
Adiantamento de clientes, 243/245
– apropriação das receitas efetivadas, 243
– exemplos concretos onde ocorrem, 243
Administração Pública
– superfaturamento de obras e serviços, 153
Advocacia empresarial, 215
Advogados em geral, 214
Aferição indireta pelo INSS, 127/128
ver: "Arbitramento"
Agências de modelos masculinos e femininos, 226
Agentes do crime de sonegação fiscal, 101/103
Ajuste doloso (= conluio), 81,
Alta periculosidade do agente:
– dolo genético (Psiquitaria Forense), 83, 85
Aluguéis e arrendamentos de imóveis: 191,
pagos a pessoas físicas, 192
pagos a Shopping Center, 192
simbólicos, 191,
Ambulantes, 241
Animus lucrandi, 102, 103, 141
Anistia penal: 166/168
condições objetivas da lei, 167
condições subjetivas exigidas, 168
falta de especificação, 168
lei anistiadora, 168
quem deve pagar o *quantum*, 167/168
Apelação do réu condenado:
prisão do condenado, 82
Aplicação(ões):
analógica do art. 83 da Lei Federal nº 9.430/96 ao Fisco do ICMS (Representação Criminal), 53
cadernetas de poupança, 175
financeiras vultosas de pessoas jurídicas, 192
títulos do Mercado Financeiro, 175
vultosas em Bolsas: BM&F, Café, Gado, Metais, Mercadorias, Ouro, Comodities, e Valores, 175
Apreensão de notas fiscais:
– calçadas, espelhadas, frias, paralelas, sanfonas, 118
Apropriação de receitas, 244
Apropriação indébita de bens ou valores, 247, 249
Apuração pela perícia contábil, do momento da consumação do crime de Sonegação Fiscal, 112
Arbitramento do INSS:
fiscal nulo, 127; 135/137
nulo do INSS, 127; 135/137
Arrematantes habituais, 192
Arrependimento eficaz, 119
Art. 3º, parág. único, do Decreto-Lei Federal nº 433/69 (omissão de bens na declaração apresentada à Receita Federal), 194;266
Art. 6º, p. 5º, Lei 8.021/90, 257
Art. 8º, parág. único, da Lei Federal nº 8.021/90 (Sigilo bancário – quebra pelo Fisco Federal), 237
Art. 18, do Decreto-Lei Federal nº 756/69 (Sonegação fiscal referente aos incentivos na SUDAM), 150
Art. 20, da Lei Federal nº 8.137/90 (excesso de exação), 257
Art. 20 do Cód. Civ. Brasileiro (separação e independência da pessoa física da pessoa jurídica, quando sócia, acionista etc.), 291
Art. 34 da Lei Federal nº 9.249/95 (extinção da punibilidade), 167
Art. 38 e §§ da Lei Federal nº 4595/64 (sigilo bancário), 236
Art. 40 da Lei Federal nº 9.430/96 (pagamentos não contabilizados no Livro Diário), 209
Art. 71 da Lei Federal nº 4.502/64 (antigo conceito de Sonegação Fiscal) 145
Art. 72, da Lei Federal nº 4.502/64 (conceito de fraude fiscal), 79, 90
Art. 73, da Lei Federal nº 4.502/64 (conceito de conluio), 81
Art. 80, 81, da Lei Federal nº 9.430/96, 104
Artistas:
nacionais, (contratos, shows), 192
internacionais (contratos, shows), 192
Assessoria jurídica permanente, 215
Atividades:
a investigar, 191/229; 245/247;
econômicas ilícitas (exemplos) 98; 245/247;
roteiro técnico-contábil para Sonegação Fiscal, 191/229
Atividades (Econômicas) Ilícitas: 98; 245/247, 256/259;
aposentadorias falsas, 247
apropriação indébita de bens ou valores, 247
bens imóveis oriundos de delitos, 247
CD piratas – indústria fonográfica clandestina, 700
Corrupção Ativa e Passiva, 247
depósitos bancários oriundos de, 256

desfalques em empresas privadas ou estatais, 247
desmanches ilegais de veículos novos, 247
estelionato contra a Previdência Social, 247
fabricação clandestina de remédios falsos, 247
furto de bens ou valores, 247
furto ou estelionato c/a Providência, 247
indústria fonográfica clandestina, 700
prática de delitos de cunho econômico, 162/168
propinas "institucionalizadas", 247
remessas p/exterior, 259
renda com origens criminosas, 247
rendimentos com origens criminosas, 247
Responsabilidade Fiscal, 245
Responsabilidade Penal, 245
roubo de cargas, 246
títulos e valores mobiliários, 175
tráfico de armas pesadas e munições, 246
tráfico de entorpecente e tóxicos, 247
tributação do lucro, renda ou rendimentos, 98
usura pecuniária, 247
Atividades econômicas ilícitas originadas de delitos:
art. 3º do CTN, 98
art. 26 da Lei nº 4.506/64, 98
tributação do lucro, renda ou rendimentos, 245, 247
Ativo circulante, 248
Ativos fictícios: 248
apropriação indébita de bens, valores, por dirigentes, sócios, empregados, 247, 249
ativo circulante inexistente, 248
ativo permanente inexistente, 248
balanços patrimoniais falsos, 248
desvio de bens, por sócios, dirigentes, empregados, 249
furto de bens e valores, 249
roubo de bens e valores, 246; 249
Ativo permanente:
fixo ou despesa?, 193
fictício, 248
Ato administrativo e Poder Judiciário, 105
(declaração de inidoneidade de firmas, empresas; processo administrativo prévio, obrigatório)
Atos omissivos ou comissivos: 98
caracterização da sonegação, em tese, 98
dolo específico (elemento necessário), 98
exemplos, 98, 99
fraude ou sonegação fiscal, 99
intimação obrigatória do fisco, 99
prova da fraude ou da sonegação fiscal, 99
sonegação fiscal, 98
ver: "Omissão dolosa" – "Omissão culposa"
Atravessadores de Hortifrutigranjeiros, peixes, legumes, etc. 193
Auditores contábeis:
externos e internos, 102
externos independentes, 102
A.F.R.F., 121, 265
Auditoria contábil-fiscal, 120
empresa emitente de notas frias
independente, 215

AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL, 121; 191/229; 265/266;
Aumentos de:
Capital, 185, 290, 291
patrimônio "a descoberto" de pessoa física, 231
patrimônio, sem origem lícita, 282
Auto de infração: 108; 264
(embasamento eficaz e válido (falta de) nulo)
Automação, 218
Automóveis isentos de IPI:
Dec. Lei Federal nº 1.944/82, 148
Avaliação:
científica do dolo (Psiquiatria Forense), 83, 85
contraditória (art. 148 do CTN), 127
Avaliação de Estoques: 249/251
abuso de autoridade, 252
coisas móveis destinadas à mercancia (comércio), 249
critérios atuais de, 251
CTN, art. 148, 250
excesso de exação (art. 20 da Lei nº 8. 137/90), 252
Fisco do ICMS (aplicação obrigatória dos critérios atuais), 251
omissão de estoques, 249
procedimentos obrigatórios para o Fisco do ICMS, 251
Aviões de pessoas físicas, 176
Balanços de Empresas (Ltda. S/A, etc.):
lucros fictícios ou forjados em S/A Economia Mista, 193

patrimoniais falsos ou "maquiados", 103, 248, 249
patrimoniais, sem correção monetária, existente inflação, 193
prejuízos permanentes e consecutivos, 193
Bancos quebrados, 194
Bando ou quadrilha, 82/83, 156/162;
absolvição de membro do bando, 162
aderentes posteriores, ao bando já formado, 159
acordo informal, implícito, de vontades, 156
casos concretos de, 162
convergência de vontades dos "aderentes", 159
exemplos de, 162
fundadores do, 158
ver: "Quadrilha ou Bando" – "Crime Habitual"
Lei Federal nº 9.080/95, 156/157
Base de cálculo de impostos: 135; 252/253
CF/88, art. 5º, II; 150-I, 154/156
créditos fiscais das entradas, 252
criação de, sem lei, 154/156
CTN, art. 97, IV, 155
do ICMS (não inclusão do IPI), 239
manutenção dos créditos das entradas, 252
princípio da não-cumulatividade, 252
reduzida e princípio da não-cumulatividade, 252
Beneficiários potenciais de notas frias, 123
Bens fora da declaração de pessoa física, 194
Bens omitidos na declaração, a serem investigados, 266
Bolsas de Mercadorias e de Futuros – BM& F, 195
especulação e lucro realizado nas BM&F, 277, 278
especulador estrangeiro, 277/278
escrituração mercantil das operações? 277, 278
indagação necessárias nas BM&F, 279
operações especulativas nas BM&F, 277/279
Bolsas de Café, Gado, Mercadorias, Metais, Ouro, Valores, 195
Caixa da pessoa física: 230
despesas ou gastos por natureza, 230
entradas de caixa (fontes ou origens), 230
patrimônio a descoberto (exemplos de), 231
saídas de caixa (pagamentos), 230
Campanhas políticas (doações com notas frias, Caixa 2, etc.), 201,
Companhias de Seguros quebradas, 194
Cancelamento de nota fiscal (cautelas no), 134
Capital:
aumentos de, 195
da empresa, 195
frio (integralização fictícia), 187
Social, 195
Capital/estrangeiro, especulação no Brasil, 281
Caracterização:
do dolo, 86
da Sonegação Fiscal em tese, por atos comissivos e atos omissivos, 98
Cartórios Não Oficializados:
depósitos bancários feitos pelos, 195
Casos concretos de bando ou quadrilha, 162
Cavalos de puro sangue, 176
Cessão do "nome artístico" para produtos industrializados, 208
Chácaras de luxo, de recreio, de prazer e luxúria, 176
Cheques depositados pela empresa em suas contas bancárias
origem real e lícita dos, 195
Cias de Seguros quebradas, 194
Cirurgia estética, de embelezamento, de intimidade, 217
Cirurgiões:
dentistas, 214
médicos, 214
Clínicas de luxo:
estéticas, embelezamento, intimidade, 217
Clubes de futebol: 195
(transferências milionárias para o exterior empréstimos milionários de jogadores)
Código Tributário Nacional (ver: CTN)
COFINS, 242
Cofres de aluguéis em Instituições Financeiras bens fora da declaração da pessoa física? 289
Coisas móveis destinadas à mercancia, 249
Colecionadores de armas e munições, 195
Colunáveis ("Socialites"), 176
Comércio:
atacadista, 180
irregular (camelôs, ambulantes), 241
Combustíveis e lubrificantes, 196
– Ver: "Revenda de...

Comissões, 187
Competência: 149, 239
(crimes de Sonegação Fiscal e conexos conforme a vítima)
Compras vultosas (comprovação idônea e tempestiva?), 196
Compras volumosas, 196
Conceito de:
conluio (art. 73 da Lei Federal nº 4.502/64), 81,
fraude fiscal (art. 72 da Lei Federal nº 4.502/64), 79, 90
sonegação fiscal (art. 71 da Lei Federal nº 4.502/64), 145
Conceitos e definições
do direito privado e a lei tributária
(CTN, arts.109 e 110), 217
Concorrências públicas (licitações), 186
Condições:
objetivas da lei de anistia penal, 167
subjetivas da lei de anistia penal, 168
Condomínios fechados de luxo
proprietários de unidades em, 176
Conduta dolosa do receptador, 170
Confissão espontânea, 238
Congresso Nacional:
quebra do sigilo bancário de seus membros, 234
Conhecimentos de transportes, de empresas de terceiros, 196; 267
Conluio:
acordo doloso de vontades, implícito, informal, instantâneo, 80, 81
agravante nos crimes fazendários, 80
ajuste doloso, 81
art. 73 da Lei nº 4.502/64 (conceito de), 81
caracterização e prova do, 81
conceito de, 81
definição legal de, 81
entre servidores e despachantes, 81,
estelionato contra Fazenda Pública, 81
e sonegação fiscal, 79
e sua definição legal, 81
presunção (inadmissibilidade), 81
Consciência da ilicitude da conduta, 79/81; 84; 86
Conseqüências da declaração de inidoneidade da empresa, 104/111
Constatação pela perícia contábil
(do momento da consumação da sonegação fiscal), 112;
Constituição de firmas ou empresas, 124/126
Construtoras, 196
Consumação da sonegação fiscal:
momento em que o delito se consuma, 112
Consumo ou utilização de:
embalagens na indústria, 181,
matérias primas na produção industrial/serviços, 177
Contabilista
– ver: "Auditor contábil", "Auditoria Contábil", "Contador"
Contas C.C.5, 288
Contas correntes (origem dos créditos):
credores, 188
sócios, 188
Contrabando:
Contrabandistas em larga escala, 176, 197
Contribuições sociais:
sonegação fiscal de, 242
Controladores do Capital da Ltda, da S/A, 290
Controller, 102/103
Convergência de vontades dos "aderentes à quadrilha", 159
Correspondentes da imprensa estrangeira no Brasil, 197
Corrupção Ativa:
Esquemas da
Exemplos de
Ver este verbete na Introdução
Cotas de Capital da Ltda, 185
Cotista majoritário, 102, 199
Couriers (empresas de), 197
CPMF, 236
Créditos fiscais: 129; 197; 253;
abuso de poder e mandado de segurança, 129
alíquotas interestaduais e alíquotas internas, 253
créditos das diferenças entre essas alíquotas, 253
créditos fiscais de ICMS e IPI, 197
créditos fiscais de ICMS (operações interestaduais), 253
documentos fiscais idôneos e válidos, 253
estorno de crédito (intimação obrigatória); 129
fraude fiscal ausente, 253

ICMS (créditos falsos, ilegítimos, inidôneos), 104/108
intimação obrigatória do fisco para estorno, 129
IPI, 197
motivos inexistentes, inidôneos ou falsos, 129
notas fiscais inidôneas, 104
operações interestaduais e, 253
ver: "Empresas inidôneas" – "Inidoneidade"
Créditos fiscais de ICMS indevidos, 104/111
cumprimento da intimação pelo contribuinte, 191
dolo ausente, 191
estorno (intimação obrigatória para), 191
intimação obrigatória para estorno dos, 191
Crime:
autônomo, 83
bando ou quadrilha, 156/162
fazendário, 80
fim, 146
habitual, 162/168
impossível: fato gerador ausente; alíquota zero, etc., 144; 295 (3)
iniciado na lei antiga e continuado na lei nova, 162
meio, 146
organizado (áreas de atuação), 172/174
único, 148
Crime de Sonegação Fiscal e conexos:
competência para julgar, 239
ICMS, 239
Crime habitual: 162/168;
anistia penal, 166
condições objetivas da lei, 167
condições subjetivas da lei, 168
continuidade delitiva profissional, 162
crime iniciado na lei antiga e continuado na nova lei, 162
exemplos práticos de, 162; 163/164;
intensidade do dolo no, 162
lei anistiadora, 168
lex mitior inaplicável ao, 162
quem deve pagar, 168
sucessão delitiva planejada, 162
unificação de penas incabível, 162
Crime organizado: 171/174;
atividades econômicas ilícitas (exemplos de), 172, 173, 245/247; 700
doleiro, 173
esquema do doleiro de grande porte, 174
exemplos atuais de, 172, 173
lavagem de dinheiro, 207; 681/780
Lei Federal nº 9.034/95, 171
CTN – Código Tributário Nacional:
Art. 3º interpretação (atividades ilícitas), 98; 245;
Art. 97, IV (base de cálculo), 155
Arts. 109 e 110 (conceitos e definições do direito privado), 217
Art. 138 (denúncia espontânea), 238
Art. 148 (avaliação contraditória), 128
Art. 197, II, parágrafo único (informações obrigatórias ao Fisco), 236
Art. 198, e parágrafo único (sigilo fiscal), 236
Cumprimento da intimação pelo contribuinte:
quem deve ser intimado pelo fisco, 291
casos concretos de intimação obrigatória, 129
Custos: 198; 626/629
(análise contábil nas contas de, despesas e gastos vultosos ou mais elevados, de fabricação ou de produção, majoração dos, notas frias para majorar os, pagos e não contabilizados, pagos/incorridos com projetos inexistentes ou fictícios, custos e despesas pagos e não contabilizados)
Dano certo e determinado, 118
Day trade, 148
Declaração de bens (omissões na), 266
Declaração de inidoneidade: 104/111
aplicação analógica da lei federal, 104
ato administrativo e Poder Judiciário, 105
contribuinte (inidoneidade do), 104, 108
créditos fiscais (reflexos nos), 104
empresas inidôneas (conseqüências) 104
estorno de créditos fiscais, 104
firmas inidôneas (conseqüências), 104
Lei Federal nº 9.430/96, 104
notas fiscais inidôneas, 104
ônus da prova da inidoneidade, 108
ônus do fisco, 108
processo administrativo-fiscal obrigatório, 104
prova da inidoneidade, 108
publicação no Diário Oficial, 108
Declaração de Operação Imobiliária – DOI, 201
Declaração (econômica) errada do contribuinte ao Fisco:
DCTF, DIPJ, DIRF, DIRPJ, GIA, GFIP, etc., 240/241

de bens e fraude no IRPF, 188
Decretos-Leis Federais:
433/69, art. 3º, parág. único, 194; 266;
1598/77, arts. 7º e 9º, 211
1944/82, isenção do IPI (automóveis), 148;
Dedução do lucro em duplicidade:
receita contabilizada como despesa, 220
Definição legal de fraude fiscal, 79; 90;
Delação de comparsas:
Lei Federal nº 8.137/90, parág. único, art. 16, 157
Lei Federal nº 9.807/99, art. 13 e incisos, 158
Lei Federal nº 9.613/98 (lavagem de dinheiro sujo), 158
Demolição de prédios, casas, armazéns, lojas, 199
Demonstração da necessidade da prisão preventiva, 151
Dentistas, Cirurgiões dentistas, 214
Denúncia do Ministério Público:
estimativa abusiva do Fisco, 264
inepta e abusiva, 150
Depósitos bancários: 199;
AFRF, 265
Agentes Fiscais do ICMS, IPI, ISS, 254, 255
art. 6º, § 5º da Lei nº 8.021/90, 199
atividades ilícitas ou marginais e, 256
causas e origens, 255
e fato gerador ocorrido (nexo de causalidade entre), 254
embaraço às fiscalização (CTN, art. 197, § único), 236
excesso de exação, 257
fato gerador ficto ou presumido, 257
ICMS, IPI, ISS e os, 254, 255, 258
Imposto de Renda e os, 189
intimação escrita, obrigatória ao contribuinte, 258
Lei nº 8.021/90, art. 6º, § 5º, 257
levantamentos específicos de estoques, 177/184
nexo de causalidade entre: fato gerador e os, 254
ônus exclusivo do fisco: fato gerador ocorrido e os, 254
procedimento dos Agentes do Fisco: AFRF, ICMS, ISS, 254, 255, 258
procedimentos relativos ao Imposto de Renda, 185/190;
quebra do sigilo bancário, 237; 258; 275;
quem deve ser intimado pelo fisco (art. 20 Cod. Civil), 291
recusa do contribuinte à fiscalização, 258
sigilo bancário e atividades econômicas ilícitas, 256
sub faturamento, 116, 256
superfaturamento, 153, 256
vultosos (origens, causas), 176
ver: "Sinais Exteriores de Riqueza"
Depósito judicial referente SUDAM, 150
Desclassificação de escrita pelo Imposto de Renda: 210/213
conceito/definição
exemplos de,
quando tem lugar e aplicação pelos AFRF
Desmanche/desmontes (ilegais) de veículos novos: 199; 286
vendas de peças/partes, 286
receptador de peças e partes, 168
Desmontes de veículos: 199
sinistrados e adquiridos de Seguradoras
Despesas de fretes, custos da empresa, 199
Despesas legalmente não dedutíveis (pela empresa), 200
Despesas pagas e não contabilizadas no Diário, 198, 209
Depesas, custos e gastos vultosos, 200
Destaque do IPI e do ICMS na nota fiscal, 242
Desvio de bens pelos sócios, acionistas, dirigentes, empregados, 249
Desvio de mercadorias, produtos, matérias primas, 200
Desvio de poder, 150
Devoluções de mercadorias ou produtos: 134/135
cancelamento de nota fiscal, 134
estorno de lançamentos, 135
lançamentos de estorno, havendo saída; 134
notas fiscais (todas as vias) no bloco/sanfona, 134
prova material do fato fiscal da devolução, 134
vias no talonário, 134
Diferenças de estoques: 250, 260
causas e origens das, 261
diferenças a maior, 261
diferenças a menor, 260
e Sonegação Fiscal, 262

Diferimento fiscal: 113/115
postergação ilegal (fraude fiscal),
suspensão do imposto autorizada por leis,
"Dinheiro sujo"
ver: "LAVAGEM DE DINHEIRO SUJO"
DIPJ errada, 240
DIRF – DIRPF – DIRPJ erradas, 240
Dívidas de contribuintes com a Receita Federal, 200
Dívidas omitidas dos Balanços (falsidade ideológica), 103; 248, 249
Doações a entidades, associações, institutos, 200
Doações para partidos políticos, para candidatos, 201
Documentação inexistente, comprovando compras, 196
Documentos hábeis e contemporâneos:
abrangência e alcance da expressão, 225
DOI – Declaração de Operações Imobiliárias, 201
Doleiro: 176, 201
atividade financeira ilícita, 173, 174
crime organizado, 171/174
de grande porte (esquema), 174
eminência parda e poderosa, 173
esquema de funcionamento, 174
lavagem de dinheiro sujo, 173, 174
Dolo do agente ou partícipe:
antecedentes, 83
anterior específico, necessário à sonegação fiscal, 80
ausente, 279
avaliação científica (Psquiatria Forense), 83
caracterização e prova, 86
com intensidade máxima, 83; 85; ver: Receptação/Receptador
dosagem da pena, em função do, 83
específico, 80, 84, 86
e sua prova (a cargo exclusivo do M.P.), 85
fiscal, 87
fraude fiscal e o, 80
genérico, 85
genético, 83, 85
intensidade máxima, 123
intimação do Fisco, 86
inexistente, 83
ônus da prova do, 85
Psiquiatria Forense, 85
Dosagem da pena:
conforme o grau de dolo e participação no delito, 83
Duas ou mais jurisdições (bando ou quadrilha), 161
e Fraude Fiscal, 79
Efeito suspensivo a R M S, 236
Eleição de políticos
doações e suas origens, 201
Elementos essenciais do delito:
animus lucrandi, 102/103; 141
dolo específico anterior, 79/80; 297, nº 15;
fraude fiscal como meio, 79/80
Elementos indiciários de fatos fiscais (a investigar): 263
(anotações em borradores, cadernos, rascunho, mapas
borradores, cadernos de anotações
conhecimentos de transporte de frete, 208; 267
mapas de entradas, de saídas, de remessas
orçamentos fornecidos para terceiros
ordens de compras emitidas por terceiros
ordens de serviços pedidos por terceiros
pedidos feitos por terceiros
rol de cargas, manifestos)
Elisão fiscal:
animus nocendi ausente (inexistente), 279
dolo ausente, 279
fato atípico penalmente, 279
firmas distintas, 280
fraude fiscal inexistente, 279
pagamentos menor de impostos, sem fraude fiscal, 280
personalidade jurídica própria das empresas, 280
pressupostos (necessários) da elisão fiscal, 279
Embalagens (levantamento específico de), 181
Emissão e circulação de:
notas calçadas/espelhadas, 115, 118
notas frias, 115, 119/125
notas paralelas/clonadas, 128
notas sanfonas, 115, 116, 126/127
títulos e bônus no exterior, 292
Empregados:
atos de empregados e prepostos, 101/103
de televisão que residem em mansões luxuosas em condomínios fechados, de luxo, 176, 202

não registrados, 102
Empreiteiras de obras e serviços públicos, 202
Empresas de pequeno porte, 271
Empresas:
inidôneas, 104/111
que não produzem nem comercializam bens do Ativo Permanente, vendidos esporadicamente, como venda ocasional, sem ICMS, 97
Empréstimos de sócios, de acionistas, de dirigentes: 189; 290/291
(em dinheiro
em bens)
Engenharia
Engenheiros, 214
Entradas a menor (compras), 267
Entrega futura (venda para), 243/244
Erro do contribuinte: 240/241
declaração errada, apresentada ao fisco
DIPJ, GIA, GFIP, 240
contábeis e fraudes fiscais, 87
fato gerador inexistente, 240
imposto indevido, 240 ver: "Dolo" – "Fraudes fiscais"
Escritório de:
Advocacia, 214/215
Auditoria Externa Independente, 215
Contabilidade, 215/216
Escrituração da nota fria e posterior estorno arrependimento eficaz?, 119
Escrituração mercantil
normas federais sobre, 210/213
Especialização e absorção do crime, 149
Especulação financeira (Bolsas, mormente BM & F), 202
Esquema de extorsão, de corrupção ativa, 202
Esquema do doleiro de grande porte, 174
Estelionato e Sonegação Fiscal: 131/134
competência, 131
exemplos concretos de, 132
lei especial e (lei) comum, 131,
resumo do estelionato e da sonegação fiscal, 133, 134
tributação da venda (da renda), 131
tributação do ilícito, 133
venda de notas frias, 131, 132, 133
venda de projetos fictícios, 131
venda de recibos frios, 131
vítimas, 131
Estimativa Fiscal, 264
(abuso de poder do fisco
CTN, art. 148; norma cogente
denúncia nula do M.P.
excesso de exação e desvio de poder
quantum fixado pelo fisco e receita bruta efetiva)
Estímulo à Sonegação Fiscal, 147
Estoques:
avaliação de, 249/252;
de produtos, mercadorias, matérias primas, 202
diferenças de, 136, 259, 262
fictícios ou fantasmas, 248
levantamento específico para detectar diferenças de, 177/184
perdas de, 274
sonegados (reservas ocultas), 222
subavaliação de, 225
vencidos (farmácias e drogarias), 190
Estornos de:
créditos, 129
créditos fiscais, 129
devolução de mercadorias, produtos, 134/135
lançamentos, 134
intimação obrigatória do Fisco para, 129
Estouro de Caixa: 136; 190;
ICMS, IPI, ISS (ver: "Passivo Fictício")
Imposto de Renda, 190
Evasão:
de divisas, 203
ou Sonegação Fiscal? 91, 259; 283; 284
Exame de livros contábeis e fiscais:
na empresa emitente de notas frias, 120
Ver: "AUDITORIA CONTÁBIL" – "PERÍCIA CONTÁBIL" – "CONTADOR" – "FISCAL NÃO-CONTADOR"
Excesso de Exação:
Art. 20, da Lei Federal nº 8.137/90, 252, 257
Execução Fiscal e sigilo bancário, 236
Exemplos de:
agentes/sujeitos ativos no crime de Sonegação Fiscal, 101/103
atuação do Crime Organizado, 172, 173
atuação do doleiro de grande porte, 174
bando ou quadrilha, 82/83, 156/162;
beneficiários potenciais de notas frias, 123
crimes habituais, 162/166
fraudes fiscais/previdenciárias, 88; 203/204

pessoas ou atividades a serem investigadas, 175/176
Sonegação Fiscal, 101/113;
vendas de notas frias, recibos frios, projetos fictícios, 115; 119/121; 124;
ver: Projetos Técnicos de Reestruturação, etc. 218
Extinção da punibilidade: 166/168
– Lei Federal nº 9. 807/99, art. 13, *caput* e incisos, 158

EXTINÇÃO DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES
Abolitio criminis inexistente, 20, 21; 865, 866
Extratos de bancos, 189
Falsários e contratos na Junta Comercial, 104/108; 125/126
Falsidade ideológica: 148; 150;
Falsificação documental e sonegação fiscal: 148/149
competência para julgar, 149
Falsificação material e sonegação fiscal, 148
Fantasias de luxo: 176
sinais exteriores de riqueza, 175/176
ver: "Roteiro Técnico contábil-fiscal" 191/229
Farmácias e drogarias: 190
(medicamentos e drogas vencidos
procedimentos para baixa nos estoques)
Fatos fiscais relevantes, com eventuais reflexos no crime de sonegação fiscal:
abuso de autoridade (casos concretos); 252;
adiantamentos de clientes: 243/244
apropriação das receitas efetivadas, 244
trabalhos concluídos/serviços concluídos, 244
apropriação indébita de bens e valores, 247
art. 148 do CTN, 274/275
(composição fisco e contribuinte
contabilização unilateral de perdas vultosas
glosas vultosas pelo fisco
lançamento pelo fisco de glosas vultosas)
ativos fictícios (permanente e circulante), 248
atividades (econômicas) ilícitas: 245/247;
algumas atividades ilícitas, porém lucrativas, 246/247;
aposentadorias falsas, 247
apropriação indébita de bens ou valores, 247
ver no índice: "CORRUPÇÃO ATIVA/PASSIVA"
desfaques em empresas públicas, 247
enumeração de, 246, 247;
furto ou estelionato contra a Previdência Social, 247
renda e rendimentos com origens criminosas, 247
responsabilidade penal e fiscal (separação), 245
avaliação de estoques (coisas móveis destinadas à mercancia), 249
balanços patrimoniais falsos, 248; 249;
base de cálculo reduzida:
manutenção do crédito fiscal das entradas, 252
princípio da não-cumulatividade, 252
bens imóveis, títulos e valores mobiliários, depósitos bancários, oriundos de delitos, 247
bens omitidos na declaração, a serem investigados, 266
BM&F – Bolsas de Mercadorias e de Futuros: 277/279
(ausência de escrituração contábil?
especulação e lucro
especulador estrangeiro
indagações necessárias
operações em,)
capital estrangeiro, 277/278
especulação no Brasil
lucro e taxação justa
cautelar de indisponibilidade fiscal de bens: 247
bens imóveis, títulos, valores mobiliários, depósitos bancários, oriundos de atividades ilícitos ou de delitos
cofres de aluguel em instituições financeiras, 289
(– bens fora da declaração?
– bens sem seguro?
consulta do contribuinte ao fisco, 275
contas CC5, 288
– ver este tema na INTRODUÇÃO
créditos fiscais de ICMS:
alíquotas interestaduais e alíquotas internas, 253
créditos das diferenças, 253

documentos idôneos e válidos, 253
fraude fiscal ausente, 253
operações interestaduais, 253
depósitos bancários e fato gerador: 254
abuso de autoridade, 257
art. 6º, § 5º da Lei nº 8.021/90, 257
atividades ilícitas e sigilo bancário, 256
atividades ilícitas ou marginais, 256
causas ou origens dos, 255
excesso de exação, 257
fato gerador ficto ou presumido e, 257
intimação ao contribuinte
(procedimento obrigatório), 258
levantamento específico de estoques, 257
nexo de causalidade: depósito e fato gerador, 254
ônus da prova (exclusivo do fisco), 254
origem no sub faturamento, 256
origem no superfaturamento, 256
procedimento dos agentes do fisco, 254, 255
procedimentos relativos ao IR, ICMS, IPI, ISS, 254, 255
prova da origem dos, 255, 257
prova do nexo de causalidade, 254
quebra do sigilo bancário
– via apropriada, 258
recusa ou embaraço à fiscalização, 258
sigilo bancário (quebra do), 258
subfaturamento, 256
superfaturamento, 256
demanches ilegais do veículo, 286
desvio de bens pelos sócios, acionistas, dirigentes ou empregados, 249
diferenças de estoque:
diferenças a maior (comprovação da), 261
diferença a menor (comprovação da), 260
existência de, (ônus da prova), 260, 261
fraude fiscal, 261,
hipóteses de (exemplos das causas), 260, 261
ônus da prova, 259
sonegação fiscal
– quando ocorre, 260, 261
elementos indiciários de fatos fiscais, 263
(borradores,
cadernos de anotações,
mapas de saídas, de entradas,
orçamentos,
ordens de compra,
ordens de serviços,
pedidos,
rol de carga)
elisão fiscal: 279/280
(*animus nocendi* ausente
dolo ausente
fraude fiscal e fato gerador inexistentes
pressupostos da elisão fiscal)
emissão e circulação de títulos e bônus no exterior, 292
estimativa fiscal (parâmetros e exegese): 264
(abuso de poder do fisco
(quando ocorre),
art. 148 do CTN,
faturamento,
norma cogente do art. 148 do CTN,
quantum fixado unilateral e arbitrariamente pelo fisco,
receita bruta efetiva e,)
excesso de exação, 252, 257
fato gerador do ICMS, do IPI quando se configura, 93, 94, 138
fatos que podem mascarar a sonegação fiscal, 277/294
fisco do ICMS
procedimentos obrigatórios pelo, 254/255
fiscalização da Receita Federal: 265
(bando ou quadrilha,
emissão de notas fiscais adulteradas,
habitualidade delitiva,
notas frias,
notas paralelas (ou clonadas),
notas sanfonas,
quebra judicial do sigilo bancário, fiscal e telefônico),
fundos de renda fixa estrangeiros: 281
(capital estrangeiro especulativo
cotista único de fachada no Brasil
lucro sem imposto aqui?)
furto ou roubo de bens e valores, 249
nexo de causalidade entre os deveres-obrigações do cargo ou função na empresa e o não cumprimento doloso..., 270
omissão culposa:
pena de caráter administrativo, 273
omissão de compras: 267
(entradas a menor,
nexo de causalidade entre: a omissão nas entradas e as vendas sem emissão de notas (prova do),

omissão de entradas,
pessoas jurídica ou firma individual)
omissão dolosa do dever legal:
agente e a, 269
agente penal responsável, 269
aferição da, 269
decisão do STF (inteligência da), 268
exemplos de, 269
nexo de causalidade entre os deveres-obrigações do cargo ou função na empresa e não-cumprimento (doloso) dos encargos expressamente exigidos pela lei tributária ou previdenciária, 270
omissão dolosa e o agente, 269
procedimento na, 269
responsabilidade, penal na, 268, 270
quem pode ser o agente da, 268
omissão dolosa e omissão culposa:
distinções entre, 273/274
omissão dolosa e prova material da sonegação fiscal, 272
omissões e a sonegação fiscal:
bens omitidos na declaração..., 266
omissão de bens na declaração da pessoa física, 266
omissão de estoques, 249
omissões de receitas: 270/271
(empresa de pequeno porte (EPP)
Lei nº 9.317/96, art. 18
ônus (exclusivo) do fisco,
microempresa,
prova exclusiva do fisco,
Simples (Regime do) e as,)
pagamento a menor de impostos sem fraude fiscal:
firmas distintas, 280
personalidades jurídicas próprias, 280
patrimônio sem origem lícita: 282
(patrimônio fora da declaração de bens
pessoa física)
perdas de estoques: 274
(causas e implicações
causas que exigem perícia técnica específica
perícia técnica obrigatória)
remessas para o exterior hoje:
causa lícitas que as justificam? 284
remessas de numerário para o exterior no passado, 283
responsabilidade penal pela omissão dolosa, 270
roubo de carga:
grande receptador, invisível, 168/171; 221; 285
sigilo bancário:
atividades ilícitas, 259
remessas de numerário para o exterior:
(oriundo de), 284
sigilo bancário para a sonegação fiscal?, 288/289
sinais exteriores de riqueza:
exemplos atuais de, 175/176; 287/288
sonegação fiscal e a participação dos Estados, DF e Municípios na arrecadação de impostos, 276
suprimentos de Caixa, 225; 290; 291
(aumentos de Capital
empréstimos de sócios, dirigentes, controladores
intimação do fisco (quem deve ser intimado)
ônus da prova da origem dos recursos)
nos recursos e suas origens provadas
prova do contribuinte: elementos materiais da
quem deve ser intimado pelo fisco)
tráfico de armas e munições (pesadas), 287
(impostos e contribuições sonegados
pagamento de tributos e contribuições sonegado)
usura pecuniária, 291/292
(agiotagem
mercado paralelo)
vendas: 293/294
(fato gerador do ICMS e do IPI nas modalidades de: internet, telemarketing, televendas, teleshoping
momento e local da ocorrência do fato gerador)
Fato gerador: 93/96; 135; 138; 240; 279; 294
da contribuição previdenciária para o INSS, 96, do ICMS, 93, 94, 138, 294
do Imposto de Renda, 93, 95
do IPI, 94, 138, 294
do IRPJ elidido, 96
do ISS, 95, 138
fontes de custeio da Seguridade Social, 96
inexistente do ICMS, 96

inexistente (declaração errada do contribuinte), 240
inexistente na elisão fiscal, 279
tranferência de mercadorias, 96
Fazendas com casas luxuosas de recreio, lazer, luxúria, 176
Festas milionárias, com convidados do exterior, pagos, 176
FGTS, 205
Finalidades da fraude fiscal, 80; 91
Financeiras quebradas, 194
Firma falsa, fantasma: 104/111; 124/126
(exceção de pré-executividade,
falsidade ideológica
incidente de falsidade
Juntas Comerciais)
Firmas inidôneas: 104/111
arts. 80/82 da Lei nº 9.430/96, 104
declaração de inidoneidade, 108
processo administrativo prévio, obrigatório, 104
Fiscalização da Receita Federal: 265
(atividades com a presença de bando ou quadrilha,
habitualidade delitiva do contribuinte,
mandado de segurança, sem prova do abuso/desvio
notas frias (emissão e circulação de),
notas paralelas, notas sanfonas (emissão e circulação de),
sigilo bancário, fiscal e telefônico (quebra do)
Fisco do ICMS:
arts. 80/82 da Lei nº 9.430/96, 104
avaliação de estoques, 250/251
estimativa fiscal, 264
procedimentos obrigatórios, 251
Fraudes cambiais, 203
Fraudes com cartões internacionais, 203
Físicos 214
Fraudes Fiscais, 624/635
art. 72 da Lei nº 4.502/64, 79, 90
cambiais, 203
conceito de, 79, 90
caracteriza dolo específico, 80
cartões de crédito internacionais, 203
conluio e as, 79, 88, 91,
consciência da ilicitude nas, 88
declaração de bens e as, 188
declaração de Imposto de Renda, 188
definição legal, 90
dolo específico, exigido para as, 80
erros contábeis e as, 87
exemplos de, 88/90; 203/204
exemplos na área tributária e previdenciária, 88; 203/204
evasão ou sonegação fiscal?, 91
FGTS/INSS, 102; 295
finalidade das, 80, 91
ICMS, 203
Imposto de Renda (fraudes no), 185/190
inexistentes, 279
inquérito policial obrigatório, 91
má fé, 88
omissão dolosa, 244
operações interestaduais, simuladas, 203
presunção de, (incabível), 88, 91
pressupostos necessários exigidos, 79
provas do fisco e do Ministério Público (ônus exclusivo), 91, 92, 93
roteiro para investigá-las, 191/229
sonegação fiscal e as, 79, 91
terceiro de boa fé e as, 91
Fraudes fiscais e erros contábeis, 87
– ver: "Omissão dolosa" – "Omissão culposa" – "Dolo"
Fraudes no Imposto de Renda: 185/190;
ações ou cotas de Capital, 185
aumentos de Capital, 185
bens (empréstimos de sócios, em), 189
Caixa, 185, 186
Capital da empresa, sociedade, 187
Capital frio, fictício, 187
comissões pagas ou creditadas
(representantes comerciais sem registro), 187
concorrências públicas, licitações, 186
constituição de firmas, sociedades, 187
contas correntes credoras, 188
contas correntes dos sócios, acionistas, 188
cotas de Capital, 187
declaração de bens e fraude, 188
depósitos bancários e, 189
empréstimos de sócios, acionistas, 189
estornos, 189
extratos de bancos, 189
farmácias e drogarias (estoques vencidos), 190
firma de engenharia, 189

"Fundadores" do bando ou quadrilha, 158
Funrural, 242
Fundos de renda fixa, estrangeiros:
capital estrangeiro especulativo aqui?, 281
cotista único de "fachada" no Brasil?, 281
lucro sem imposto no Brasil?, 281
Furto ou roubo de bens ou valores, 249
Galerias de arte, 204
Ganhadores de grandes prêmios de Loteria Federal, Mega Sena, Super Sena, 176
Gastos vultosos de pessoas físicas, 175/176
Ver: "Renda Auferida e Renda Consumida"
Gastos mais elevados, 198
Geólogos, 214
Gerentes empregados, 101/103
GIA errada, entregue ao Fisco do ICMS, 240
Governador do Estado ou do Distrito Federal:
quebra do sigilo bancário, 234
Grandes:
bicheiros, 174, 207
doleiros, 174
receptadores: têm sócios ocultos?, 170
sonegadores apenados brandamente, 168
Grifes famosas, 208
Habitualidade delitiva:
– crime habitual, 162/166
– continuidade delitiva, 162/166
– emissão e circulação permanente de notas frias, 123
– ver: "CRIMES HABITUAIS"
Helicópteros de pessoas físicas, 176
Iates de alto luxo, 176
ICMS:
base de cálculo, 155
créditos fiscais indevidos, 104/111
créditos falsos, 104/111
créditos ilegítimos, 104/111
maior que as vendas contabilizadas, 204
operações interestaduais simuladas, fictícias, 203/204;
procedimentos obrigatórios, 251
vendas pela internet, Televendas, Telemarketing, Teleshopping, 293/294
ICMS indevido. Sonegação fiscal inexistente: 97
produto não comercializado pela empresa, 97
venda esporádica, ocasional de ativo fixo, 97
Ilhas particulares (proprietários pessoas físicas), 176
Ilicitude do procedimento fiscal:
CTN, art. 148, 127/128
Ilicitude excluída (= dolo ausente), 83; 279
Imóveis:
alugados/arrendados por particulares, 205
alugados/arrendados para pessoas jurídicas, 204
cedidos em comodato, 205
luxo, alugados a políticos, por preços ínfimos, 176
vendidos ou comprados no ano Ver: "DOI", 205
Importação para industrialização ou comercialização
base de cálculo do ICMS (sem inclusão do IPI), 239
imposto não devido, 239
inconstitucionalidade da inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS, 239
Imposto:
indevido na declaração errada do contribuinte 240
sociedades civis de profissionais liberais, 216/217
Imunidade tributária:
atos delituosos e, 129
lucro presumido, 129
tributação pelo Simples, 129
Incidente de falsidade, 125
Inconstitucionalidade (inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS, em caso específico), 239
Indícios de soneg. fiscal (ver: "Elementos Indiciários")
Indícios e presunções fiscais (inadmissibilidade), 127
Informações de instituições financeiras, cartórios, bancos:
art. 197 e parág. único, do CTN, 236
CPMF, 236
Informações dos locatários de Shopping, 192
Infração permanente, 123, 161
Inidoneidade da firma/empresa: 104/111
(conseqüências da declaração de,
formalidades prévias obrigatórias
ônus exclusivo do Fisco,
processo administrativo prévio, obrigatório)
Injustiças fiscais
ver este tema na "INTRODUÇÃO"

Inquérito policial obrigatório, 91, 120
INSS/FGTS:
– sonegação fiscal de, 102; 205
Instituições:
beneficentes, 205
financeiras, 206
Intensidade do dolo, 83, 85, 170
Intimação obrigatória do Fisco: 129
(estorno de créditos fiscais)
Investigação de fraudes fiscais:
roteiro técnico-contábil para, 191/229
Ver: "INVESTIGAÇÃO DE FRAUDES FISCAIS"
Investigação do fato gerador (Ver: "Fato Gerador")
IPI
passivo fictício e receitas de origens desconhecidas, 184
elementos indiciários fiscais a investigar, 184
receitas de origens desconhecidas, 184
vendas pela Internet, Telemarketing, Televendas, Teleshopping, 293/294
IPI. Levantamento específico:
detecção de vendas sem notas, 184
notas frias com saídas impossíveis, 184
ISS, 95, 138
Jogadores:
basquete, 206
futebol, 176, 206
tênis, 206
voleibol, 206
Jogo do bicho, 207
Junta Comercial:
abertura de firmas na, 124, 126
falsários na abertura de firmas novas (documentos de terceiros), 117, 124/126
Jurisprudência:
quadrilha ou bando (STF), 158
crime habitual (STJ) e STF, 165
Justiça Estadual (quebra de sigilo), 235
Justiça Federal (quebra de sigilo), 235
Lançamento
– crédito fiscal indevido, 104/111
– fiscal nulo, 127
Latifúndios improdutivos, 207
Lavagem de Dinheiro Sujo: 207
Lei especial, 141/145
– e Código Penal, 149
– e lei comum
Lei Federal nº
4.506/64, art. 26 (atividades ilícitas), 98
8.021/90, art. 8º e § único (sigilo bancário), 237
8.137/90, art. 1º *caput*, comentários, 141/145
9.034/95, Crime Organizado, 171
9.080/95, Bando ou quadrilha, 156/157
9.317/96, art. 18 (microempresa e EPP), 271
9.426/96, Receptação/receptador, 168/171
9.430/96, arts. 80, 81, 82 (firmas inidôneas), 104
Levantamento específico de estoques: 177/183
comércio atacadista (quadro IV), 180
consumo de embalagens (quadro VI), 182
consumo na produção (quadro II), 178
embalagens (aquisição de – quadro V), 181
levantamento indiciário (quadro VII), 183
matéria prima consumida na produção (quadro I), 177
produção em quantidades (quadro III), 179
quadros demonstrativos, 177/183
Levantamento fiscal e previdenciário: 135/137
aferição indireta pelo INSS nula, 135
auto de infração, 135
Decreto-Lei nº 1.598/77, 135
fatos constitutivos, 135
lançamento e arbitramento nulos, 135
notificação de lançamento, 135
ônus da prova, 135
tributos e contribuições sociais, 135
ver: "Arbitramento"
ver: o item 21.2. retro, 127
Lex mitior (inaplicável aos crimes habituais), 162
Locatários de Shopping Center, 192
Lojas de calçados, roupas feitas, discos, etc., 180
Loterias, sorteios, 207
Lucro real das pessoas jurídicas, 208
Lucro – taxação justa no Brasil, 277/278
Má – fé, 84; 86;
Mais de três delinqüentes (bando ou quadrilha), 159
Mansões de luxo, 176
Manutenção de carros de luxo, importados, 176
Marcas de fama, 208

Matéria prima consumida na produção
– levantamento da, 177
Materialidade não comprovada, 149
Medida Cautelar contra quebra do sigilo bancário, 236
Meia-nota (subfaturamento), 115
Membros do Congresso Nacional (quebra do sigilo bancário), 234
Marcado Futuro (ver: "BM & F"), 277/279
Microempresa, 271
Ministério Público Estadual: 233; 235; 275
crimes "estaduais"
quebra do sigilo bancário (impossibilidade)
Ministério Público Federal: 234; 235; 275
crimes "federais"
quebra do sigilo bancário (impossibilidade)
Momento da consumação do crime de Sonegação Fiscal, 112, 297, nº 16
Motivos inexistentes, falsos ou inidôneos, 104/111
Narcotráfico (ver: Crime Organizado), 208
Nexo de causalidade entre omissão nas entradas e as vendas sem notas, 267
Nexo de causalidade: 100, 101, 267
entre o agente e o fato delituoso, 270
envolvendo sócios, dirigentes, controladores do Capital, 100
elemento essencial na denúncia, 101
não provado de plano, na denúncia do M.P., 101
Notas calçadas ou espelhadas: 115, 116
abertura de firmas na Junta Comercial por falsários, 117
dano certo e determinado, 118
dano provável, incabível, 118
denúncia do M.P., 117
falsários, 117
inquérito policial obrigatório, 117
montante da fraude (apuração do), 117
perícia contábil necessária, 116/117
talonários confeccionados por falsários em nome de outra empresa existente, encerrada ou falida, 116
talonários existentes em empresa real emitente das, 116
talonários extraviados, 116, 117
termo de apreensão, 118
Notas fiscais: calçada, sanfona, meia nota e nota fria. Definição, 115/116
Notas fiscais canceladas, 134/135
Notas frias: 115, 119/125; 132/133
arrependimentos eficaz, 119
auditoria contábil fiscal na empresa emitente das, 120
beneficiários em potencial, das, 123
dolo com intensidade máxima, 123
elementos considerados na verificação de, 121,
emissão por estabelecimento extinto ou firma falida, 119
emissão sistemática, 123
escrituração e posterior estorno, 119
exame de livros contábeis ou fiscais, 120
firmas fantasmas, 124
objetivo permanente, 123
perícia contábil em inquérito policial, 120
Responsabilidade Civil da União, 124
saídas fictas, 119
serviços fictícios não prestados, 119
venda de, 132/133
verificação de elementos materiais nas, 121
Notas paralelas ou clonadas, 128, 208
Notas sanfonas: 115, 126
levantamento específico de estoques no comércio, 126
perícia contábil na empresa comercial, 126
perícia técnica de produção na indústria, 126
sonegação fiscal (caracterização da), 126
Notificação fiscal ou de lançamento, 108, 127, 135/137, 264;
O grande receptador tem sócios ocultos? 170
Objetivo permanente: emissão de notas frias, 123
Obras e serviços públicos:
administração direta e indireta, 153
superfaturamento de, 153
Obrigações líquidadas, no Passivo Circulante ou Longo Prazo
– ver: "Passivo Fictício", 208
Omissão de compras, 208, 267
Omissão dolosa e omissão culposa, 272, 273, 274
Omissão de entradas, 267
Omissão de receitas, 209, 271
Omissão e Sonegação fiscal: 266
agente penal responsável pela omissão dolosa, 268
bens omitidos na declaração de IRPF, 266
compras omitidas, 208

empresa de pequeno porte (EPP) – omissão de receitas, 271
entradas a menor, 267
Lei nº 9.317/96, art. 18, 271
micro empresa e omissão de receitas, 271
nexo de causalidade: entre deveres do cargo e omissão dolosa dos encargos da lei, 270
nexo de causalidade: entre a omissão nas entradas e as vendas sem notas fiscais, 267
omissão de estoques, 249
omissão dolosa e omissão culposa (distinções), 271, 272, 273
omissão dolosa do dever legal (STF, RTJ 128/249), 268
omissão dolosa e o agente penal responsável por ela, 269, 270
omissão dolosa e prova da sonegação fiscal, 272
omissão de receitas, 209, 271
omissão de receitas no SIMPLES (art. 18 Lei 9317/96), 271
penas de caráter administrativo na omissão culposa, 273
pessoa jurídica, 267
quem pode ser agente penal na omissão dolosa, 268/270
receitas omitidas, 209, 271
responsável penal pela omissão dolosa, 269
SIMPLES (omissão de receitas), 271
vendas, 267
Omissões e fraudes na declaração do Imposto de Renda, 209
Ônus da prova, 259
Operação "ponte" de veículos, 149
Operações interestaduais simuladas, 203/204
Origem dos recursos, 175/176
comprovação dos recursos, 151,
documentos hábeis e contemporâneos, 151,
Origem do patrimônio da pessoa física, 282
Origens da sonegação fiscal no Brasil, 139/140
Ostentação de gastos imoderados, 176
Pagamentos:
das parcelas, 168
incompletos, 146
não contabilizados no Diário (art. 40 da Lei nº 9.430/96), 209
Paraísos fiscais, 209
– ver: "Remessas para exterior" – "Contas CC5"
Parcelamento da dívida, antes do recebimento da denúncia: 238/
elisão do dolo
descaracterização do delito,
prova formal e cabal do pagamento das parcelas,
Participação dos Estados, Distrito Federal e Municípios, na arrecadação de impostos e sonegação fiscal, 276
Partícipes/participantes:
no crime
na sonegação fiscal, 101/103
Partidas contábeis mensais: 210/213;
exemplos de, 210
inaceitação, sem Diários auxiliares legalizados, 210; 211
legislação federal, 211
Passivo fictício: 136; 137/139; 210;
abuso e desvio de poder, 137
caracterização do, 137/138
excesso de exação, 137
importância para o Imposto de Renda, 137
omissão de receitas, 137
suprimentos e estouro de caixa, 137
utilidade no ICMS, IPI e ISS
(investigação pelo fisco, do fato gerador), 137, 139
ver: "Suprimentos de Caixa" – "Estouro de Caixa"
Patrimônio da pessoa física: 282/283
"a descoberto", 231
de servidores públicos, incompatível com a renda declarada, 176
fora da declaração de bens?, 194, 209
origem lícita do, 282
Pauta fiscal: 154/156
(auto de infração nulo,
avaliação contraditória,
criação da base de cálculo sem lei,
CTN, art. 97, IV
denúncia inepta,
excesso de exação,
ilicitude do procedimento,
tabela de preços de venda, fixada pela Fazenda Pública,
tabela de valores tributáveis, prefixados pelo Executivo)
Pena conforme a intensidade do dolo, 83
Pena de caráter administrativo, 273

Perdas de estoques (Causas e suas implicações): 274
art. 148 do CTN, 274
avaliação contraditória: Fisco versus contribuinte, 274
causas que exigem perícia técnica específica, 274, 275
composição Fisco versus contribuinte impossível, 275
consulta do contribuinte, 275
contabilização de perdas vultosas unilateralmente, pelo contribuinte, 275
lançamento pelo Fisco de glosas vultosas (perdas vultosas), 275
perícia técnica específica necessária/obrigatória, 275
Perdas não dedutíveis 274, 275
Perícia contábil: 177/184
(empresa comercial
levantamento específico de estoques
necessária
notas frias, notas calcadas, espelhadas
notas paralelas/sanfonas
produção industrial)
Pesquisas: 217/218
escritórios de,
mercado, marketing, de produtos,
políticas
Pessoas:
a serem investigadas, 102/103
que "assessoraram", que "orientaram", 102/103
que determinaram/ordenaram atos omissivos/comissivos delituosos, 102/103
que pagaram por mês R$ 4.000,00 ou mais em condomínios fechados de luxo, 176
PIS, 242
Políticos com patrimônio incompatível com a renda declarada à Receita Federal, 176
Posse de grandes quantias em ouro, dólares, libras, jóias, pedras preciosas, quadros milionários, esculturas valiosas: 176
origem lícita?
constam esses bens da declaração apresentada à Receita Federal?
Postergação ilegal, 113/115
Prefeitos Municipais:
quebra do sigilo bancário, 234
Prejuízos diversos em empresas (exemplos de), 213
Prejuízos e perdas não dedutiveis, 218
Prescrição penal:
bando ou quadrilha, 156/157
Pressupostos necessários para:
– Sonegação fiscal, 79; 91; 103;141
Presunção Fiscal (inadmissibilidade):
abuso de autoridade, 112
Presunção inadmissível:
conluio, 81
fiscal, 112
fraude fiscal, 88, 91
Prevenção do Juiz: 161
bando ou quadrilha
réu reincidente
réu com processo anterior nesse Juízo
Prisão preventiva:
sonegador, 151,
Processo administrativo-fiscal:
declaração de inidoneidade de firma/empresa, 104/111
necessário e prévio, para quebra do sigilo bancário, 234
Produção em quantidades:
levantamento específico, 179
Produtor rural, 214
Profissionais liberais, 214/217
Projetos:
culturais/educativos, 218
escritórios/empresas de, 217/218
fictícios, inexistentes, pagos ou creditados, 133
inexistentes, pagos ou creditados, 133
na SUDAM, 150
técnicos de reestruturação, reorganização, reengenharia, automação, etc. 218
Promiscuidade fiscal (exemplos de), 218
Propaganda e publicidade para lançamento de produtos/serviços, 218
Propriedades imobiliárias urbanas, 219
Propriedades rurais de pessoas físicas, 219
Proprietários de:
agências de modelos masculinos/femininos "Top Model", 226/227
agência de encontros de alto luxo, 219
condomínios fechados de alto luxo, 176
grifes famosas, 208
ilhas particulares, 176
imóveis urbanos de luxo, 176
imóveis de aluguéis e arrendamentos, 176
sítios, chácaras de luxo, 176

Prostituição de alto luxo: 219
lucro do intermediário
Proteção ao receptador? 170
Prova:
cabal e formal do pagamento das parcelas, 167/168; 238
do dolo do agente, 85
material do fato fiscal (devoluções), 134/135
origem lícita dos bens omitidos na declaração 266
origem lícita dos bens em cofres de aluguel, 289
origem lícita dos depositos no exterior, 266
origem lícita dos depósitos bancários no Brasil, 257; 266;
origem lícita das aplicações em Bolsas, 175
ônus exclusivo do fisco e do M.P., 91/93
ônus exclusivo do contribuinte, 290/291
Psiquiatria forense (avaliação científica do dolo), 83; 85;
Quadrilha ou bando: 82/83, 156/162;
absolvição de membro do bando, 162
apelação e prisão dos condenados, 82
casos concretos de, 162
concurso material, 83
confissão espontânea, 157
convergência de vontades, 159
crime autônomo, 83
crime de alta periculosidade, 82
crime formal e instantâneo, 156, 160
delação de comparsas, 157
duas ou mais jurisdições, 161,
exemplos de, 162
"fundadores" do, 158
infração permanente, 156, 161
jurisprudência específica sobre, 158
Lei nº 9.080, de 19.7.1995, 156, 157
mais de 3 pessoas, 159
número de componentes, 82
número legal de participantes, 82
notas frias (emissão de), 83
prescrição do crime associado, 156, 157
prevenção (Juiz prevento), 161,
quadrilha ou bando e crime habitual, 162/168
realização ulterior de qualquer delito, 160
ver: "Bando ou Quadrilha"
ver: "Crime Habitual" – "Habitualidade delitiva"
Quadros demonstrativos, para levantamentos específicos de estoques, de produção, de consumo de embalagens, de matérias primas, 177/184
Quebra do sigilo bancário, 275
Quem deve pagar para obter anistia penal, 168
Químicos, 214
Quitação de dívida tributária/previdenciária "por computador", 152
Quitação de títulos e dívidas, passada com "data em branco", 219
Realização ulterior de delitos pelo bando/quadrilha:
irrelevância para o crime de "bando/quadrilha" 160
Receita:
bruta inferior aos gastos gerais ou custos/despesas, 219
contabilizadas como despesa, custo ou gastos, 220
estornadas. Causas legítimas do estorno, 221,
Receitas, serviços e vendas estornadas, 221
Receptação/Receptador(es): 168/171; 221; 285/286;
a conduta dolosa do receptador (dolo máximo), 170
aceitação pela sociedade de consumo, 168
contrabando e descaminho, 168
desmanches ilegais de veículos, 168
furto, roubo e receptação, 171,
grande sonegador, apenado brandamente, 168
Lei nº 9.426/96, 171,
proteção ao receptador? 170
roubo de cargas, 168, 169
sócios ocultos?, 170
Recibos:
assinados com "data em branco", 219
frios, 133
Recusa e embaraço à fiscalização, 258
Redução: (art. 1º *caput*, Lei nº 8137/90)
de impostos e contribuições, 141/145
de receitas ou lucro
de tributos ou contribuições, 141/145
Reembolso de depesas ou rendimentos pagos? 221
Reestruturação, reengenharia, reorganização, 218
Relevância dos atos omissivos ou comissivos, 98; 99

Remessas de mercadorias, produtos: 203/204
fictícias (simuladas) para outros Estados
fictícias (simuladas) para a ZFM
Remessas de numerário para exterior: 259; 283
causas lícitas que as justificam?, 284
na atualidade, hoje, 284
origens lícitas dos recursos remetidos?, 284
sigilo bancário para proteger a Sonegação Fiscal? 288
via Contas CC5?, 284
Renda:
auferida
consumida
Ver também: "Sinais exteriores de riqueza"
rendimentos com origens criminosas, 247
Rendimentos recebidos antecipadamente, 219
Requisição de informações da Receita Federal, 236; 265
Reservas ocultas (estoques sonegados), 222
Responsabilidade Civil da União, 124
Responsabilidade penal pela omissão dolosa, 270
Responsáveis penais (ex.), 101/103
Resumo:
Sonegação Fiscal, 295/298
Sonegação e estelionato, 133/134
Revenda de combustível e lubrificantes, 222
Roteiro técnico contábil-fiscal: 191/229
(investigação de fraudes fiscais e sonegação fiscal), 191
atividades a investigar, 191
pessoas a investigar para detectar eventual sonegação fiscal, 191
Roubo de: 172/173
de caminhões de cargas (e receptação habitual), 168/169
de cargas, 285
veículos novos para desmanches ilegais, 199; 286
ver: "Crime organizado" – Exemplos atuais.
Sacoleiros/sacoleiras, 222
Saídas:
fictas de produtos, mercadorias, bens
(simulação de remessas para outros Estados), 203/204
mercadorias, produtos, 222
Saldo credor de Caixa, Estouro de Caixa, 100; 223
Secretaria da Receita Federal, 236; 265
Selos de controle do IPI (falta de), 223
Serviços estornados, 221
causas comprovadas do estorno da receita, 135
Serviços fictícios, não prestados, 133
Servidores públicos civis e militares:
patrimônio e gastos incompatíveis com a renda declarada à Receita Federal, 176
Sigilo bancário, fiscal e telefônico: 232/238
abuso de poder, 235
art. 8º, § único, da Lei nº 8.021/90, 237
art. 38 e §§, da Lei nº 4.595/64, 236
art. 197, II, § único, do CTN, 236
art. 198 e § único, do CTN, 236
atividades ilícitas, 259
competência para quebra do, 234, 235, 237
contas CC5, 288
CPMF, 236
crimes eleitorais e quebra do, 234
crimes "federais" e quebra do, 235
desvirtuamento do sigilo bancário, 232
efeito suspensivo RMS, 236
execução fiscal e sigilo bancário, 236
Governador do Estado ou Distrito Federal, 234
informações das instituições financeiras sobre a CPMF, 236
inquérito policial (já instaurado), 235
jurisprudência do STJ e STF, 233
Justiça Estadual, 235
Justiça Federal, 235
Medida cautelar (efeito suspensivo a RMS), 236
Membros do Congresso Nacional (quebra do), 234
Ministério Público (quebra direta do), 233; 235; 275
Ministério Público Federal e quebra do, 234, 235, 275
movimentação bancária em nome de terceiros, fantasmas, laranjas, 275
Prefeitos Municipais, 234
procedimento fiscal (quebra do), 237
processo administrativo-fiscal
(prévio e obrigatório), 234
quebra do sigilo bancário, 237, 258, 275
quebra direta pelo Ministério Público, 233, 275
relatividade da (utilidade) quebra , 275
remessas para o exterior, 259

requisição da Receita Federal a banco, 236
sigilo telefônico (quebra do), 237
sinais exteriores de riqueza de parentes e familiares, 275
Sonegação fiscal, 288
TRF da Região, 234
Tribunal Regional Eleitoral, 234
Tribunal Superior Eleitoral, 234
Tributos e contribuições federais, 235
ver: "Atividades econômicas ilícitas"
ver: "Fatos fiscais relevantes..."
Sigilo fiscal, 224
Sigilo telefônico, 224, 237, 238
SIMPLES:
Lei nº 9.317/96; 271
ver: "Omissão de receitas"
Simulação dolosa: 203/204
remessas de mercadorias, produtos para outros Estados, 228/229
remessas de mercadorias, produtos para a ZFM
Sinais exteriores de riqueza ou Renda auferida e consumida: 175/176; 287/288
atividades a serem investigadas, 175
fatos a serem investigados pelos AFRF, 175
pessoas a serem investigadas, 175/176; 275/276
situações a serem investigadas, 175/176; 275/276; 287/288
exemplos atuais de sinais exteriores de riqueza, 175/176; 287/288
ver: "Roteiro Técnico Contábil-Fiscal", 191/229
Sinistros recebidos de seguradoras, 224
Situações fiscais a serem investigadas, 175/176; 191/229
"Socialites" (sinais exteriores de riqueza ou de renda auferida ou consumida), 176
Sociedades civis de profissionais liberais, 216/217
Sócios:
clubes privês de alto luxo, 176
e sonegação fiscal na empresa, 100/101
nexo de causalidade entre o fato delituoso e o sócio, 100/101
Sonegação fiscal:
(Estudos dos casos concretos)
agente da, 101/103
anistia penal, 146
animus lucrandi, 145
art. 3º, § único, do Dec. Lei nº 433/69, 150; 194; 266
art. 25 e §§, da Lei nº 9.250, 266
art. 51, § 1º, da Lei nº 4.069/62, 266
automóveis isentos do IPI, 148
conluio e, 79/80
comentários à Lei nº 8.137/90 atualizados, 141/146
conceito legal de, 141, 145
conceito legal do tipo penal, 145
conceituação jurídico-penal, 93
consumação do delito (momento da), 112
(COFINS, PIS, Funrural, INSS, FGTS), 242
crime-fim dependente do crime-meio, 146
crimes praticados por particulares, 141,
day trade (crime único), 148
Dec. Lei nº 1.944/82 (IPI), 148
demonstração da necessidade da prisão preventiva, 151
depósito judicial do *quantum*, 150
e conexos, 239
e fraude fiscal, inexistentes, 279;
especialização e absorção, 149
estelionato e, 149
estímulos à sonegação fiscal, 147
veja "Injustiças Fiscais" na INTRODUÇÃO
exemplos de, 101/103
exemplos de agentes, sujeitos ativos ou partícipes (pessoas que podem ser), 101/103
exigências de dolo anterior e específico, 145
falsidade documental e, 148, 149
falsidade ideológica e, 148, 150
falsificação documental e, 148, 149
falsificação material e, 148
fato gerador e, 93/96
Fatos que podem mascarar a Sonegação Fiscal: 277/294
Aumentos de Capital, 290/291
Bolsas de Mercadorias e Futuros – BM&F, 277/279
Contas C C 5, 283/284; 288/289;
Cofres de aluguéis em Instituições Financeiras, 289
Desmanches ilegais de veículos novos, 286
Elisão Fiscal, 279
Emissão de bônus e títulos no exterior, 292
Empréstimos de sócios dirigentes, controladores, 290

Fundos de Renda Fixa, Estrangeiros, 281
Grande receptador invisível, 285
Lucro e taxação justa no Brasil, 281, 282
Origem do patrimônio da pessoa física, 282
Patrimônio sem origem lícita, 282
Patrimônio fora da declaração, 282
Remessas de numerário para o exterior, 283/284
Roubo de cargas, 285
Sinais exteriores de riqueza, 287, 288
Suprimentos de Caixa, 290/291
Tráfico de armas pesadas e munições, 287
Usura pecuniária, 291
Vendas pela Internet/Televendas/Telemarketing/Teleshopping 293/294
Fatos fiscais relevantes, veja este verbete
forma de constatação da, 112
fraude fiscal e sonegação fiscal (pressupostos exigidos), 79; 103; 141
fraude fiscal inexistente, 152
fraude fiscal necessária, anterior, 79; 88/91
ICMS, 203/204, 239
Imposto de Renda, 96; 185/190
inexistente, 279
investigação de fraudes e sonegação, 191/229 (vide: "Roteiro Técnico Contábil-Fiscal")
lei especial e Código Penal, 149
Lei nº 8.137/90, art. 1º *caput*, 141/146
materialidade não comprovada, 149
momento da consumação do delito de, 112
nexo de causalidade entre: fato delituoso e a sonegação fiscal (prova do), 100/101
nota calçada/espelhada, 115, 116; 148
omissão de bens na declaração, 150
operação "ponte" de veículos, 149
origens no Brasil da, 139/140
pagamento incompleto (extinção da punibilidade inadmissível), 146
parcelamento antes do recebimento da denúncia, 238
participação dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, desfalcada pela, 276
partícipes na, 101/103
pessoas que podem ser denunciadas, 101/103
por "computador", 152
prisão preventiva do sonegador, 151,
projeto na SUDAM, 150
prova da origem lícita, 150
reflexa ou decorrente na participação dos Estados, Distrito Federal e Municípios na arrecadação, 276
resumo de, 295/298
roteiro técnico-contábil fiscal para investigar a, 191/229
sonegação e falsidade documental, 149
SUDAM (art. 18 do Dec. Lei nº 756/69), 150
sujeitos ativos no crime de, 101; 268/270
supressão ou redução de tributos e contribuições, 141/146
supressão ou redução de impostos ou contribuições com emprego do *falsum*, 103
vendas pela internet, 293, 294
ver: Omissão dolosa
Sonegação Fiscal da Pessoa Jurídica e Nexo de Causalidade:
acionista, 101,
agente, responsável penal, 100
apuração, 100, 112
cotista, 100, 101,
nexo de causalidade entre: o fato delituoso e o agente (prova do acusador), 100, 101,
nexo de causalidade não provado, 101,
perícia contábil necessária, 100
sócio da pessoa jurídica, 101,
sonegação fiscal de ICMS pela empresa, 101,
Sonegação Fiscal e Fato Gerador:
conceituação jurídico-penal, 93
fato gerador do Imposto de Renda da pessoa jurídica elidido, 96
fato gerador inexistente, 96
sonegação fiscal de ICMS, 96
transferência de mercadorias, 96
ver: "Fato Gerador" neste Capítulo
Subavaliação de estoques (produtos, mercadorias, matérias primas, materiais intermediários, etc), 225
Sub-faturamento:
meia-nota, 116
recebimento por fora e Caixa 2
Sucessão delitiva planejada: 162
crime habitual, com dolo máximo
SUDAM: 150
art. 18, do Dec. Lei Federal nº 756/69
Sonegação Fiscal referente a incentivos fiscais
Sujeitos ativos no crime de Sonegação Fiscal, 101

Superfaturamento de obras e serviços públicos, 153
Supressão de impostos, máquinas registradoras, 225
Supressão de tributos ou contribuições, 141
Supressão ou redução de impostos ou de contribuições, com emprego do *falsum*, 103
Suprimentos de Caixa: 225; 290
aumentos de Capital, 290
elementos materiais de prova do contribuinte, 291
empréstimos de sócios, dirigentes, controladores, 290
ICMS, IPI, ISS; 93/95; 137/139
Imposto de Renda de pessoa jurídica, 95
intimação do Fisco para a comprovação dos, 291
ônus da prova da origem dos recursos e da tradição efetiva, 290/291
quem deve ser intimado pelo Fisco, 291
Suspensão do imposto, autorizada por lei, 113/115
Tabela de preços de vendas pela Fazenda Pública:
Pauta fiscal ilegal (CTN, art.97-IV), 154/156
Tabela de valores tributáveis, prefixados pelo Poder Executivo:
Pauta fiscal ilegal (CTN, art. 97-IV), 154/156
Talonários de notas fiscais : 116/117
confeccionados por falsários, em nome de empresas existentes, encerradas ou falidas; existentes na empresa emitente das notas calçadas ou espelhadas, que circularam; extraviados,
Templos e cultos religiosos em geral, 226
Terceirização, 226
"**Top Model**": 226/227
Agências de modelos masculinos e femininos, de luxo, 226
Tráfico e comércio de armas e munições, 287
Transferências:
de mercadorias, produtos, da matriz para filial, 96
milionárias de jogadores de futebol, 206
Tribunal Regional/Superior Eleitoral:
sigilo bancário (quebra) 234
Tributação:
atividades ilícitas, 98; 245/247; 259
renda, rendimentos de origem ilícita, 98
do ilícito (CTN, art. 3º; Lei 4506/64, art. 26) 98, 194; 266;
Sociedades Civis de Profissionais Liberais, 216, 217
venda (de notas frias, recibos frios, projetos fictícios, assessoria inexistente ou fantasma, etc., 133
Tributos e contribuições:
arbitramento fiscal/previdenciário, 127/128; 135/137
avaliação contraditória, 127
CTN, art. 148, 128
estimativa fiscal, 264
levantamento fiscal/previdenciário, 135/137
quebra do sigilo bancário, 232/238
Unificação de penas incabível:
crimes habituais; continuidade delitiva, 162
Usura pecuniária:
agiotagem, mercado paralelo, 291, 292
Utilidade do Passivo Fictício, do Estouro de Caixa, dos Suprimentos de Caixa, para o Fisco do ICMS, IPI, ISS, 190, 225, 290
elementos indiciários a serem investigados, 137/139
fatos geradores diversos
prova da ocorrência do fato gerador
Veículos:
novos de passeio, saídos como "material bélico", 227
operação "ponte", 149
Vendas:
anuladas ou estornadas. Causas legítimas? provas, 227
canceladas. Causas legítimas? Provas, 134
disfarçadas de "transferências", 228
esporádicas/ocasionais de ativo fixo/permanente, 97
Internet/televendas, telemarketing, teleshopping, 293, 294
notas frias, projetos fictícios, recibos frios, 132, 133
para ambulantes, camelôs (cautelas do vendedor), 241
recebidas antecipadamente, 228
Ver: "ADIANTAMENTO DE CLIENTES"
sem emissão de notas fiscais, 177/184; 267

simuladas, para "outros Estados ou ZFM" e ICMS, 228
sub faturamento (meia-nota), 116
Vendas para camelôs, ambulantes e sacoleiros: 241
cautelas na operação
comércio irregular
Viagens demoradas no exterior, 176
Viagens de turismo marítimo, demoradas, ao exterior, em lazer, recreio, etc., 229
Vias da nota fiscal cancelada, anulada, estornada, no talonário?, 134
Vigência das Leis sobre Previdência Social e Seguridade Social, 865
Vítimas do estelionato, 131
Zona Franca de Manaus, 229

SUJEITO ATIVO NA RESPONSABILIDADE PENAL
Ver: "Nexo de Causalidade", "Agentes do Delito" e "Responsáveis Penais"

SUPRIMENTOS DE CAIXA
Ver: "Sonegação Fiscal"

SUSPENSÃO DA PUNIBILIDADE, 866

TEMAS RELEVANTES ATUAIS, COM REFLEXOS NO DIREITO MATERIAL PENAL (CRIMES FAZENDÁRIOS), 781/866

USO DE DOCUMENTO FALSO, 362/369
absorção do *falsum*, 364
arts. 297 até 302, do Cod. Penal, 369;
atos inexistentes do usurpador do cargo ou função pública, 368
bando ou quadrilha, 369
caracterização do uso/utilização, 362
caso de uso de documento falso/falsificado, 369
C N D falsa e seu uso/ utilização, 369
certidão negativa de débito, falsa, 369
competência da Justiça comum do Estado e Distrito Federal, 364
competência da Justiça Federal, 364
corpo de delito, 365
crime anterior (falsificação), 362
crime de mera conduta, 363
crime posterior: uso/utilização, 362
crime progressivo
crime-meio = *falsum*, 365
crime fim = estelionato com o uso, 365
crime fim = uso sem resultado material, 344; 345
dano potencial, 363
dolo genérico, 363
estelionato com o uso do documento, 365, 366
exemplos de uso, 362
falsidade ideológica (exemplo de), 366/368
falso Fiscal Federal (exerceu o cargo durante 20 anos, em São Paulo), 368
Fiscal Federal fajuto em São Paulo, 368
intermediários/falsários (CND falsa), 369
levantamento de FGTS (estelionato), 366
lugar da falsificação, 363
local do uso ou utilização, 363
notas frias, 366
pena cominada, 369;
prescrição penal, 369;
quadrilha ou bando, 366/368;
recibos frios, 366
responsabilidade da União Federal, 368
sonegação fiscal e uso do documento falso (absorção do *falsum*), 364
sonegação fiscal prescrita e o falso, 366
supressão ou redução de tributos, prescrita, 366
uso de documento falso, 362; 366/368, 369
uso de documento falso durante vinte anos, 368
uso de documento falso e estelionato, 365, 366
usurpação de cargo ou função pública, 368
xerox não autenticada, 363

Saúde, Previdência e Assistência Social...

Ao invés de se tributar fortemente o especulador de Bolsas, a importação desenfreada de supérfluos, o Crime Organizado, o Contrabando e o Descaminho, coloca-se a carga tributária sobre a produção nacional, o assalariado e o profissional liberal.

Fala-se até em coibir a Lavagem de Dinheiro Sujo, mas, com a manutenção do sigilo bancário e a fiscalização que permitiu que, entre 1992 até 1998, fossem enviados ao exterior, pelas Contas CC 5, nada menos do que R$ 124 bilhões (STF, Inq. nº 1619-5-DF, DJU-I de 11.4.2000, p. 10), quem poderá acreditar no combate à essa Lavagem, se não se quebra o sigilo, não se fiscalizam o milhões negociadas nas Bolsas ou remetidos para o exterior, sem que se saiba qual a origem, e qual a causa dessa sangria?

Um regime ou sistema dessa jaez, é um ótimo incentivador da Sonegação Fiscal e um "alento" para o Crime Organizado prosperar no Brasil, graças à omissão dolosa e à falácia dos Planos...

São Paulo, 30 de julho de 2000

Samuel Monteiro
Autor

SAMUEL MONTEIRO

"DOS CRIMES FAZENDÁRIOS"

Temas que o leitor encontrará na INTRODUÇÃO, e que convidam à leitura e à meditação, sobre o descalabro e as injustiças fiscais que predominam no Brasil, atualmente:

1. AGENTES DO FISCO – FISCAL DO INSS
2. AS INJUSTIÇAS FISCAIS:
   - ICMS sobre movimentação física de mercadorias
   - Créditos fiscais acumulados do contribuinte, sem correção monetária
   - Fato gerador do ICMS, presumido (art. 150, § 7º da CF/88, EC nº 03/93)
   - FINOR/FINAM : os milhões ali "injetados", sem retorno certo
   - Redução do IPI, para as montadoras (CF/88, art. 151-1, 1ª parte; Lei nº 9826/99)
   - Perdas de Câmbio de janeiro de 1999 e sua amortização parcelada
   - Compensação de Prejuízos no IRPJ (Lei nº 9.065/95)
   - Compensação do INSS (Leis nº 9.032 e 9129)
   - Lucro dos especuladores de Bolsas
   - Bancos quebrados e os milhões do PROER...
   - ETC.

3. AS ORIGENS DA IMPUNIDADE NO BRASIL
4. AS LEIS E O PRINCÍPIO MORAL DA AUTORIDADE
5. A RESPONSABILIDADE PENAL ILIMITADA
6. DIFAMAÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS E FÍSICAS
7. AS OMISSÕES DOLOSAS E O CRIME ORGANIZADO
8. OS CRIMES CONTRA A PREVIDÊNCIA SOCIAL:
   Lei Federal nº 9.983/2000, comentada

E OUTROS ASSUNTOS DE INTERESSE GERAL.

IGLU EDITORA
IGLU EDITORA LTDA.
RUA DUÍLIO, 386
05043-020 - SÃO PAULO - SP
TEL.: (011) 3873-0227

ISBN 85-7494-002-X
9 788585 749408