



**UNAFISCO NACIONAL**

Diretoria de Defesa Profissional  
e Assuntos Técnicos  
**Gestão 2016-2019**

Nota Técnica  
Unafisco nº 05/2017

# Aspectos do PLS 280/2016 (abuso de autoridade) que afetam a fiscalização tributária

# DIRETORIA - Triênio 2016/2019

## **Presidente**

Kleber Cabral

## **1º Vice-Presidente**

Amilton Paulo Lemos

## **2º Vice-Presidente**

Antonio Dias de Moraes

## **Secretário-Geral**

Eduardo Artur Neves Moreira

## **1º Secretário**

Luiz Gonçalves Bomtempo

## **Diretora de Finanças e Contabilidade**

Massumi Takeishi

## **Diretora-Adjunta de Finanças e Contabilidade**

Maria Aparecida Gerolamo

## **Diretor de Administração**

José Ricardo Alves Pinto

## **Diretor de Assuntos Jurídicos**

Luiz Antonio Benedito

## **Diretor-Adjunto de Assuntos Jurídicos**

Eduardo de Andrade

## **Diretor de Defesa Profissional e Assuntos Técnicos**

Mauro José Silva

## **Diretor de Comunicação Social**

Kurt Theodor Krause

## **Diretor-Adjunto de Comunicação Social**

Alcebádes Ferreira Filho

## **Diretor de Assuntos de Aposentadoria, Pensões e Assistência Social**

Ivaldo Helvio Pinto Rêgo

## **Diretora-Adjunta de Assuntos de Aposentadoria, Pensões e Assistência Social**

Edith Ascensão Pereira Benvindo

## **Diretor de Eventos Associativos, Recreativos e Culturais**

César Urbano Corrêa

## **Diretor de Convênios e Serviços**

Nicolau Gomes da Silva

## **Diretor-Adjunto de Convênios e Serviços**

Carlos Alberto Ramos G. Pacheco

## **Diretor de Coordenação das Representações Regionais**

Marco Aurélio Baumgarten de Azevedo

## **1ª Diretora Suplente**

Nélia Cruvinel Resende

## **2º Diretor Suplente**

Narayan de Souza Duque

## **3ª Diretora Suplente**

Ivone Marques Monte

## **CONSELHO FISCAL**

### **Efetivos:**

Marilena Fonseca Fernandino

Paulo Fernandes Bouças

Marcello Escobar

### **Suplentes:**

Hildebrando de Menezes Vêras

Celso Fernandes

Jorge do Carmo Sant'Anna

## **Publicação da Unafisco Nacional**

## **Departamento de Comunicação Social**

**Diagramação:** Núcleo Cinco

**Estagiária da Diretoria de Defesa Profissional e Assuntos Técnicos:** Theresa Raquel Moreira Horner Hoe

### **Assessoria de imprensa:**

Rapport Comunica

[www.rapportcomunica.com](http://www.rapportcomunica.com)

(11) 2765-2179

### **Assessoria parlamentar:**

Ilma Ferreira Lima

[ilma.lima@unafiscoassociacao.org.br](mailto:ilma.lima@unafiscoassociacao.org.br)

(61) 9-9986-1760

Para obter mais informações sobre o tema, entre em contato pelo telefone

**(11) 3228-4766** ou e-mail

[estudostecnicos@unafiscoassociacao.org.br](mailto:estudostecnicos@unafiscoassociacao.org.br)

**Abril/2017**

# **UNAFISCO NACIONAL**

Diretoria de Defesa Profissional e Assuntos Técnicos

Gestão 2016-2019

Nota técnica Unafisco N° 05/2017

## **ASPECTOS DO PLS 280/2016 (ABUSO DE AUTORIDADE) QUE AFETAM A FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA**



**UNAFISCO**  
**ASSOCIAÇÃO**  
**NACIONAL**

Associação Nacional dos Auditores  
Fiscais da Receita Federal do Brasil



## Nota Técnica Unafisco Nº 05/2017

### Aspectos do PLS 280/2016 (abuso de autoridade) que afetam a fiscalização tributária

A Unafisco — Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (Unafisco Nacional) apresenta a Nota Técnica nº 05/2017, em substituição à Nota Técnica nº 15/2016, a respeito do novo substitutivo ao Projeto de Lei do Senado nº 280 de 2016, que trata sobre os crimes de abuso de autoridade.

O PLS 280/2016 foi proposto em julho de 2016 pelo senador Renan Calheiros, tendo sido apresentado substitutivo pelo senador Romero Jucá e, posteriormente, houve a designação do senador Roberto Requião como relator. Em 22 de março de 2017 o senador Roberto Requião apresentou seu substitutivo, objeto da presente nota.

O substitutivo do senador Roberto Requião apresenta avanços em relação aos textos anteriores, uma vez que acatou diversas sugestões de associações e de autoridades, notadamente, aquela apresentada pelo juiz federal Sérgio Moro e que foi acolhida no parágrafo único do art. 1º. Outro avanço foi o afastamento do crime por acesso imotivado a dados fiscais (art. 22 do substitutivo anterior) que iria se transformar num grande obstáculo à fiscalização tributária. No entanto, o interesse público ainda demanda alguns reparos no projeto, como veremos.

Sob a justificativa de “melhor proteger os direitos e garantias fundamentais constantes da Constituição de 1988” e atualizar “os crimes de abuso de autoridade em situações específicas, mormente para coibir e punir condutas que escapem ao Estado de Democrático de Direito, ao pluralismo e à dignidade da pessoa humana”<sup>1</sup>, o Projeto de Lei surgiu em um momento particular na política nacional, em que a investigação e punição de casos de corrupção finalmente se mostram eficientes.

Nessa toada, temos assistido que a atuação da fiscalização da Receita Federal no combate à corrupção tem sido decisiva, pois, como é de conhecimento comum, a melhor maneira de identificar a corrupção é através do *follow the money* — ou em português, siga o rastro do dinheiro. E é a fiscalização da Receita Federal que possui a competência legal e o conhecimento técnico para fazer tal rastreamento.

É certo que o trabalho da fiscalização da Receita Federal interessa ao país não somente quanto ao combate à corrupção, mas primordialmente no combate à sonegação que retira dos cofres da União mais de 370 bilhões de reais por ano e que sabota a capacidade do país de gerar emprego e renda para diminuir as desigualdades e permitir a construção de

1 SENADO FEDERAL. *Projeto de Lei do Senado nº 280 de 2016*. Brasília, 05 jul. 2016, p. 11. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/126377>>. Acesso em 23 mar. 2017 .

um país mais justo. Sabendo-se que corrupção e sonegação são irmãs gêmeas, fica ainda mais em destaque a importância do trabalho da fiscalização federal de tributos.

A par da importância do trabalho da fiscalização da Receita Federal para o país em todos os momentos e, em especial, nesse contexto de crise fiscal, a Unafisco Nacional tem o dever de apontar alguns dispositivos do substitutivo divulgado em 22 de março de 2017 do PLS 280/2016 que geram insegurança jurídica para o Auditor Fiscal da Receita Federal, no desempenho de suas funções, e para os Auditores Fiscais dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Faremos observações específicas em alguns dispositivos, mas ressaltamos que, em regra, as penas propostas no projeto são extremamente gravosas quando em cotejo com as penalidades previstas no código penal e legislação penal extravagante.

Apreciaremos os seguintes dispositivos do substitutivo, divulgado em março de 2017, do PLS 280/2016:

- Art. 22
- Art. 26
- Art. 28
- Art. 31
- Art. 33
- Art. 34
- Art. 35

## Art. 22

O artigo 22 do substitutivo, divulgado em 22 de março de 2017, tem a seguinte redação no PLS 280:

**Art. 22.** Invadir ou adentrar, clandestina, astuciosamente ou à revelia da vontade do ocupante, o imóvel alheio ou suas dependências, assim como nele permanecer nas mesmas condições, sem determinação judicial e fora das condições estabelecidas em lei:

**Pena:** detenção, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa.

**§ 1º** Incorre nas mesmas penas quem, na forma prevista no caput:

**I** – coage alguém, mediante violência ou grave ameaça, a franquear-lhe o acesso a imóvel ou suas dependências;

**II** – execute mandado de busca e apreensão em imóvel alheio ou

suas dependências, mobilizando veículos, pessoal ou armamento de forma ostensiva e desproporcional, ou de qualquer modo extrapolando os limites da autorização judicial, para expor o investigado a situação de vexame;

**III** – cumpre mandado de busca e apreensão domiciliar após as 21 horas ou antes das 5 horas.

**§ 2º** Não haverá crime se o ingresso for para prestar socorro, ou quando houver fundados indícios que indiquem a necessidade do ingresso em razão de situação de flagrante delito ou de desastre.

Esse dispositivo afeta a atividade fiscalizatória da Receita Federal na medida em que em seu *caput* exige que a autoridade esteja com autorização judicial e dentro das condições estabelecidas em lei. Com tal redação, a interpretação mais imediata leva-nos a concluir que, ainda que haja autorização legal para determinada autoridade adentrar estabelecimentos — como é o caso da autoridade fiscal —, somente com autorização judicial será lícito adentrar imóvel alheio, o que inclui todos os imóveis comerciais e industriais que devem ser fiscalizadas pela Receita Federal.

Um pequeno ajuste de redação trocando o “e” pelo “ou” resolveria tal confusão interpretativa e daria segurança jurídica para as autoridades do fisco que precisam adentrar nos estabelecimentos para conferir estoques e verificar livros.

A necessidade de o fisco, em particular o federal, comparecer nos imóveis comerciais e industriais, advém, dentre outros dispositivos legais, do art. 7º da Lei 2354/54 que assim estabelece:

*Art. 7º Suprimam-se na Seção I, do Capítulo II, do Título II, os artigos 124, 136 [...VETADO...] do decreto nº 24.239, de 22 de dezembro de 1947, e acrescentem-se os seguintes:*

*“Art. A fiscalização do imposto de renda compete às repartições encarregadas do lançamento dêsse tributo e, especialmente aos agentes fiscais do imposto de renda, mediante ação fiscal direta, no domicílio dos contribuintes”*

*“Art. A ação fiscal direta, externa e permanente consiste no comparecimento do agente fiscal do imposto de renda ao domicílio do contribuinte, para orientá-lo ou esclarecê-lo no cumprimento dos seus deveres fiscais, bem como para verificar a exatidão dos rendimentos sujeitos à incidência do imposto, lavrando quando fôr o caso, o competente termo”.*

*“Art. Tôdas as pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou não, são obrigadas a prestar as informações e os esclarecimentos exigidos pelos agentes fiscais do impôsto de renda no exercício das suas funções, sendo tais declarações tomadas por têrmo e assinadas pelo declarante.”*

*“Art. Os agentes fiscais do impôsto de renda procederão ao exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e realizarão as diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados, e das informações prestadas e verificar o cumprimento das obrigações.”*

Destacamos que a mudança de redação proposta (trocando o “e” pelo “ou” no *caput*) tornaria o dispositivo harmônico com o art. 195 do Código Tributário Nacional (CTN) que assim estabelece:

*Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los.*

Da forma como está redigido, o atual art. 22 entra em conflito com o art. 195 do CTN na medida em que representa uma disposição legal limitativa do direito do fisco de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores.

Com a adoção do “ou”, a autoridade fiscal poderá adentrar imóveis em situações que estejam previstas em lei, ainda que sem autorização judicial, como normalmente já acontece hoje, sem ter a insegurança de enfrentar um inquérito por abuso de autoridade, ainda que, ao final, por força do art. 195 do CTN, tal inquérito seja arquivado.

Logo, para afastar a insegurança e harmonizar o dispositivo com o art. 195 do CTN, propomos a seguinte redação do *caput* do art. 22:

**Art. 22.** Invadir ou adentrar, clandestina, astuciosamente ou à revelia da vontade do ocupante, o imóvel alheio ou suas dependências, assim como nele permanecer nas mesmas condições, sem determinação judicial ou fora das condições estabelecidas em lei:

(...)

## Art. 26

O artigo 26 do substitutivo de 22 de março de 2017 tem a seguinte redação no PLS 280:

**Art. 26.** Proceder à obtenção de provas por meios manifestamente ilícitos ou fazer uso de provas de cuja origem ilícita se tenha conhecimento, no curso de procedimento investigativo ou de fiscalização.

Pena: detenção, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa.

Esse dispositivo merece um ajuste para evitar que eventual declaração a posteriori da ilicitude de prova permita que a autoridade fiscal sofra processo penal. Muitas vezes a licitude de um acesso a provas que interessam à fiscalização tributária é controversa e a possibilidade de responder criminalmente pela ilicitude declarada a posteriori irá gerar grande insegurança para a fiscalização tributária, impedindo que o combate à sonegação seja feito de maneira eficiente.

Ademais, estamos falando de um potencial efeito de natureza patrimonial. Um lançamento de crédito tributário com um defeito desta natureza certamente estará submetido às instâncias revisoras no âmbito do contencioso administrativo ou ainda no judiciário. Caso o Auditor Fiscal aja com dolo específico, estará cometendo crimes já previstos no ordenamento jurídico, tais como crime de prevaricação, crime de excesso de exação, crime pela utilização abusiva de informações resguardadas pelo sigilo das comunicações telegráficas, telefônicas e de dados, dentre outros.

Cabe ressaltar, por fim, que a pena proposta é maior que a do homicídio culposo, que varia de um a três anos.

Logo, para afastar a insegurança jurídica e o potencial caráter intimidatório desse tipo penal, prejudicando a efetividade da atuação dos Auditores Fiscais, propomos a supressão total desse dispositivo; ou, subsidiariamente, que seja excluída sua aplicação quanto aos procedimentos de fiscalização, tendo em vista estar à disposição de todos os contribuintes a possibilidade de impugnar administrativamente um auto de infração, sem custo algum, sem sequer haver necessidade de contratar advogado, cabendo às instâncias administrativas recursais corrigir tais atuações e afastar eventuais provas obtidas por meios ilícitos. Os casos que envolvam dolo específico serão alcançados pelos tipos penais já existentes.

Caso a opção não seja pela supressão total, propomos a seguinte redação:

**Art. 26.** Proceder à obtenção de provas, em procedimento de investigação ou fiscalização, por meios ilícitos ou delas fazer uso, em desfavor do

investigado ou fiscalizado, tendo conhecimento prévio e incontroverso de sua origem ilícita.

Penal: detenção, de 06 (seis) meses a 2(dois) anos, e multa.

## Art. 28

O art. 28 do substitutivo divulgado em março de 2017 tem a seguinte redação no PLS 280:

**Art. 28.** Requisitar instauração ou instaurar procedimento investigatório de infração penal ou administrativa, em desfavor de alguém, à falta de qualquer indício da prática de crime:

Penal – detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Primeiramente, ressalta-se que as infrações tributárias independem do dolo do agente, de acordo com o artigo 136 do CTN, ou seja, configura-se a infração ainda que o agente pratique o ato sem intenção de cometer um ilícito, diferente do que ocorre no Direito Penal, em que a regra é que o indivíduo aja com dolo para que exista o delito. Cria-se, então, com esse artigo, um descompasso entre as infrações tributárias e penais no tocante à motivação para abertura de procedimento investigatório na área tributária (fiscalização), pois a redação do Projeto, nesse aspecto, possibilita interpretações subjetivas. Esse dispositivo acaba por gerar insegurança funcional para as autoridades e dificulta o prosseguimento de investigações importantes.

A autoridade tributária recebe diversas denúncias identificadas contra contribuintes e somente pode descartá-las, em defesa do erário público, após a realização de algumas investigações, ainda que não exista crime.

Propomos uma redação que permita a realização de investigações preliminares, criminalizando somente o prosseguimento desta quando ficar evidenciado que não há motivação que se apoie em elementos que apontem a infração tributária.

Para preservar a proporcionalidade das penas, em comparação com os crimes contra a vida ou a incolumidade física, a instauração de um procedimento de fiscalização em desfavor de um contribuinte certamente não pode ter pena superior a uma lesão corporal que tem pena de detenção de três meses a um ano (art. 129 do Código Penal).

É a seguinte a redação que propomos:

**Art. 28.** Requisitar instauração ou instaurar procedimento investigatório de infração penal ou administrativa, em desfavor de alguém, à falta de qualquer indício da prática de crime ou de infração à legislação tributária.

Pena – detenção, de 3 (seis) meses a 1 (um) ano, e multa.

## Art. 31

O artigo 31 do substitutivo, divulgado em 22 de março de 2017, tem a seguinte redação no PLS 280:

**Art. 31.** Dar início ou proceder à persecução penal, civil ou administrativa, com abuso de autoridade:

Pena: reclusão, de 1 (um) a 5 (cinco) anos, e multa.

A redação do artigo 31 é bastante vaga quanto à definição de persecução administrativa. Os procedimentos de investigação que antecedem a lavratura de auto de infração já são considerados persecução administrativa? A vagueza do dispositivo nesse aspecto conduz à insegurança funcional da autoridade de fiscalização.

Evidente que a lavratura de auto de infração em matéria tributária deve ser fundamentada com justa causa, mas a simples investigação pode servir justamente para estabelecer se existe motivo para a lavratura de lançamento.

Para ajustar o dispositivo propomos a seguinte redação:

**Art. 31.** Dar início ou proceder à persecução penal, civil ou administrativa, com abuso de autoridade:

Parágrafo único – a previsão do caput só se aplica, em matéria tributária, a partir da lavratura do ato administrativo previsto no art. 142 da Lei 5.172/66.

Pena: reclusão, de 1 (um) a 5 (cinco) anos, e multa.

## Art. 33

O artigo 33 do substitutivo de março de 2017 tem a seguinte redação no PLS 280:

**Art. 33.** Negar ao defensor, sem justa causa, acesso aos autos de investigação preliminar, ao termo circunstanciado, ao inquérito ou a qualquer outro procedimento investigatório de infração penal, civil ou administrativa, assim como impedir a obtenção de cópias, ressalvadas as diligências cujo sigilo seja imprescindível:

Pena: detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Por meio dessa previsão retira-se todo o impacto da atividade fiscalizatória que, em nosso ordenamento jurídico, tem natureza inquisitorial. Numa fiscalização tributária, a obtenção de documentos e termos é realizada paulatinamente, e somente depois de amalhado um conjunto de documentos é que certas diligências, cujo sigilo o dispositivo, ora questionado, preserva, são realizadas. Contudo, se o investigado já tem acesso aos documentos e termos, a diligência que resultou da análise destes poderá ser antecipada, afastando todo o impacto da fiscalização. Podemos concluir que mesmo os dossiês de seleção de contribuintes a serem fiscalizados deverão ser fornecidos aos interessados.

Ultrapassada a fase de investigação, é instaurado o processo administrativo e nesta etapa, conforme prevê a Constituição, deve ser garantido todo o acesso aos autos. Isso já é assim.

A redação do dispositivo como está revela-se uma medida que beneficia os infratores em detrimento do cidadão de bem e do bom contribuinte, que suporta a carga tributária voluntária e patrioticamente.

Diante disso, propomos que o texto seja modificado para o seguinte:

**Art. 33.** Negar ao defensor, sem justa causa, acesso aos autos de investigação preliminar, ao termo circunstanciado, ao inquérito ou a qualquer outro procedimento investigatório de infração penal, civil ou administrativa, assim como impedir a obtenção de cópias, ressalvadas as diligências e respectivos atos preparatórios destas cujo sigilo seja imprescindível.

**Parágrafo único** – Não se aplica a previsão do caput para os procedimentos administrativos fiscais na fase que antecede o processo administrativo. Pena: detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

## Art. 34

O artigo 34 do substitutivo, divulgado em 22 de março de 2017, tem a seguinte redação no PLS 280:

**Art. 34.** Exigir informação ou cumprimento de obrigação, inclusive o dever de fazer ou de não fazer, sem expresse amparo legal:  
Pena: detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Pode-se interpretar esse dispositivo como o fim das obrigações acessórias (entregar a Declaração Anual de Ajuste, por exemplo, a chamada Declaração do Imposto de Renda), previstas em normas de natureza infralegais por expressa autorização do CTN, no art. 113, §2º. A partir dessa previsão, os Auditores Fiscais perdem o respaldo para exigir o cumprimento de tais obrigações, criando insegurança à autoridade para desempenhar suas funções. Como os demais artigos já comentados, fragiliza e enfraquece a atuação dos servidores em suas atividades.

Um bom exemplo de obrigação acessória é a Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda. Mantido o dispositivo, todas as alterações anuais que ocorrem quanto ao preenchimento da declaração deverão ser feitas por lei.

**Como o dispositivo conflita com o art. 113, §2º do CTN, que é lei complementar, nesse aspecto é inconstitucional.**

Para ajustar à realidade atual do Código Tributário Nacional que permite as obrigações acessórias serem criadas por norma infralegal, propomos o seguinte texto:

**Art. 34.** Exigir informação ou cumprimento de obrigação, inclusive o dever de fazer ou de não fazer, sem expressa fundamentação legal.  
**Parágrafo único:** Excetuam-se do caput as obrigações previstas no §2º do art. 113. da Lei 5.172/66.  
Pena: detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

## Art. 35

O artigo 35 do substitutivo, divulgado em 22 de março de 2017, tem a seguinte redação no PLS 280:

**Art. 35.** Deixar de corrigir, de ofício ou mediante provocação, tendo competência para fazê-lo, erro que sabe existir em processo ou procedimento. Pena: detenção, de 3 (três) a 6 (seis) meses, e multa.

Esse dispositivo pode ser interpretado como uma determinação que torna toda análise de processos, inclusive o julgamento do processo administrativo, uma revisão de ofício, o que irá provocar uma demora enorme nos julgamentos, contrariando o princípio da duração razoável do processo, previsto no inciso LXXVIII do art. 5º da Constituição.

O julgador nos processos administrativos é ocupante do cargo de Auditor Fiscal e, como tal, tem competência para revisar todo e qualquer lançamento, mas dentro do processo administrativo fiscal, limita-se ao conteúdo do respectivo recurso. Sem alterar a redação do art. 35, o julgador será obrigado a rever todo o lançamento, mesmo em relação aos aspectos sobre os quais a impugnação ou o recurso não tenham feito alegações. Ficará ainda mais difícil dar concretude ao princípio constitucional da duração razoável do processo. A demora no julgamento e no atingimento da certeza e liquidez do crédito tributário, que tanto prejudica o bom contribuinte e os cofres públicos, será ampliada.

Diante disso, propomos que o texto seja modificado para o seguinte:

**Art. 35.** Deixar de corrigir, de ofício ou mediante provocação, tendo competência para fazê-lo, erro que sabe existir em processo ou procedimento.

Parágrafo único – O previsto no caput não se aplica nos casos que se enquadram no inciso III do art. 151 da Lei 5.172/66.

Pena: detenção, de 3 (três) a 6 (seis) meses, e multa.

Abril de 2017.  
Unafisco Nacional

**A Unafisco Nacional** – Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil – é uma entidade associativa de âmbito nacional que representa os Auditores Fiscais da Receita Federal.

As ações da entidade, além de defender os interesses e direitos da categoria, são cada vez mais no sentido de lutar pela implementação de um sistema tributário justo e por uma administração forte e firme no combate à sonegação com respeito ao contribuinte, contribuindo para o desenvolvimento nacional e para a diminuição das desigualdades sociais.



**UNAFISCO**  
**ASSOCIAÇÃO**  
**NACIONAL**

Associação Nacional dos Auditores  
Fiscais da Receita Federal do Brasil