

**PROVA ILÍCITA NA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO
TRIBUTÁRIO: CONSIDERAÇÕES EM TORNO DO ACÓRDÃO
Nº 9303-008.694 PROFERIDO PELA CÂMARA SUPERIOR DE
RECURSOS FISCAIS DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE
RECURSOS FISCAIS (CARF)**

Marcelo de Lima Castro Diniz¹

João Angelo Brunelli Paccola²

1. Introdução

O presente artigo tem por desígnio analisar a validade jurídica da utilização de prova obtida por meio ilícito na constituição do crédito tributário, a partir do Acórdão nº 9303-008.694, da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Conforme estabelece o artigo 142, do Código Tributário Nacional (CTN), compete à autoridade administrativa constituir o crédito tributário, mediante a delimitação e comprovação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, determinação da matéria tributável, cálculo do

1. Doutor PUC/SP. Professor IBET e Escola da Magistratura do Paraná. Advogado LCDiniz Advogados.

2. Especialista em Direito Tributário IBET. Advogado LCDiniz Advogados.

montante do tributo devido, identificação do sujeito passivo e, sendo caso, aplicação da penalidade cabível. Tal atividade é plenamente vinculada à lei (artigo 3º, do CTN).

A Administração Tributária, no exercício dessa competência, tem o dever da prova³, porquanto não se trata de mero ônus probatório, à disposição do interessado. Tal inferência tem por esteio a legalidade tributária (artigo 150, I, da Constituição de 1988; e artigos 97, 108, I, parágrafo 1º, 113, 114, dentre outros), como também o artigo 149, do CTN⁴, segundo o qual a Administração Tributária tem o dever de comprovação do fato gerador e do ilícito praticado pelo sujeito passivo.

Logo, a Administração Tributária tem o *dever-poder* de produzir as provas necessárias e suficientes à constituição do crédito tributário, competência essa que deve ser desenvolvida nos limites da lei, observadas primordialmente as regras veiculadas pelos artigos 194 a 200, do CTN, que tratam da fiscalização tributária.

Os preceitos da lei complementar deverão ser compreendidos à luz dos direitos e garantias fundamentais previstos pela Constituição de 1988 (CF), dentre os quais se encontra a inadmissibilidade, no processo, de provas obtidas por meios ilícitos (artigo 5º, LVI). Além disso, a atividade administrativa probatória está condicionada à observância dos princípios da Administração Pública previstos pelo artigo 37, da CF.

3. XAVIER, Alberto. Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário – 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 144 – 152.

4. CTN – “Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...) IV – quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; V – quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; VI – quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; VIII – quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; IX – quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial. (...)”

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

De acordo com o artigo 150, caput, da CF, o exercício do poder de tributar está condicionado à estrita observância das garantias outorgadas ao cidadão contribuinte⁵. Assim, se a proibição da utilização de prova obtida por meio ilícito é uma garantia individual, então é inconstitucional o exercício do poder de tributar fundado em provas oriundas de fontes ilícitas.

Há situações que exigem a expansão do direito tributário, pois nem sempre as provas utilizadas na constituição do crédito tributário derivam diretamente de uma fonte tributária, isto é, situações existem em que as provas não foram obtidas ou os fatos não foram desvendados a partir do trabalho desenvolvido voluntariamente pela Administração Tributária, e sim por força do cumprimento de ordem judicial ou compartilhamentos autorizados em lei (artigo 199, do CTN).

Nesse contexto, será analisado o Acórdão n° 9303-008.694 proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, que acolheu recurso fazendário para considerar válidas provas obtidas por meio ilícito. Não obstante o relevo dessa decisão, visto que emana da Câmara Alta do CARF, as decisões anteriores⁶ foram todas em sentido contrário, isto é, não foram admitidas provas obtidas por meio ilícito no âmbito da Operação Dilúvio para constituição do crédito tributário.

O CARF considerou válidas as provas colhidas pela Administração Tributária por força do cumprimento de mandado de busca e apreensão deferido pelo Poder Judiciário, embora o Superior Tribunal de Justiça (STJ) tenha considerado ilícito o mesmo conjunto probatório, em razão de ter derivado de interceptações telefônicas consideradas inconstitucionais e ilegais.

De acordo com o voto vencedor, ainda que presentes as circunstâncias determinantes da aplicação da Teoria dos Frutos da Árvore Envenenada, as Teorias da Descoberta

5. ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário: De Acordo com Emenda Constitucional n° 42, de 19.12.03. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 107 – 108.

6. Acórdãos de n° 3401-003. 171; 3401-004.396; 3401-004.427.

Inevitável e da Fonte Independente abrigadas pelo artigo 157, do Código de Processo Penal (CPP), autorizam a utilização lícita das provas pela Administração Tributária, com fundamento nas disposições dos artigos 194 e seguintes, do CTN, dentre outros dispositivos constantes da legislação tributária citados no Acórdão sob exame.

2. Operação Dilúvio, Habeas Corpus nº 142.045/PR e Acórdão nº 9303-008.694

A Operação Dilúvio refere-se à investigação realizada com o escopo de deflagrar o maior esquema nacional⁷ de fraudes no comércio exterior, interposição fraudulenta, falsidade ideológica e documental, evasão de divisas, cooptação de servidores públicos, subfaturamento, quebra da cadeia do IPI, obtenção ilícita de benefícios fiscais vinculados ao ICMS, dentre outros ilícitos.

A pedido do Ministério Público Federal (MPF), o Juízo Criminal deferiu interceptações de comunicações telefônicas, no curso da investigação criminal, culminando na expedição de diversos mandados de busca e apreensão e, consequentemente, na obtenção de um arcabouço probatório extremamente relevante ao desfecho do caso. Precisamente nesse contexto, isto é, no cumprimento de mandados de busca e apreensão, é que a Administração Tributária obteve as provas utilizadas para a constituição do crédito tributário.

Em que pesem tais circunstâncias, o processo criminal foi arquivado em 2013, ante a absolvição sumária dos réus⁸, em decorrência da concessão de ordem, pelo STJ, no Habeas Corpus (HC) nº 142.045/PR.

Em suma, o referido HC, almejando a nulidade dos procedimentos de interceptação realizados, arguiu a limitação

7. De acordo com a Receita Federal do Brasil, disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/noticias/2006/r160806b>

8. Embasada nos dispositivos 396, III e 397, III do CPP.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

temporal das interceptações, bem como a ausência de devida fundamentação e do não direcionamento a fatos passados.

O STJ entendeu que o período de aproximadamente 1 (um) ano e 4 (quatro) meses de interceptação das comunicações telefônicas foi inconstitucional e ilegal⁹, sendo reputadas ilícitas as provas resultantes do referido meio probatório sem, no entanto, modular precisamente os efeitos da decisão.

A efetiva modulação de efeitos restou à cargo do Juízo Criminal, que acatou o posicionamento adotado na manifestação do MPF, segundo o qual é impossível dissociar as provas lícitas das ilícitas, tendo-se em vista que sem as provas obtidas por meio das interceptações, não seria possível a obtenção dos mandados de busca e apreensão e a consequente construção do arcabouço probatório utilizado no processo.

A concessão do mencionado HC promoveu reflexos diretos na instância tributária, eis que suscitou a discussão acerca da validade do conteúdo probatório obtido pelo Fisco e utilizado para embasar a constituição do crédito tributário, em razão de referido conteúdo ter sido obtido pelo mesmo meio declarado ilícito na instância criminal.

Ao analisar a questão suscitada, o Acórdão nº 9303-008.694 evidencia a prevalência do entendimento de que a prejudicial nulidade das provas colacionadas aos autos deve ser afastada, por força do conteúdo normativo previsto nos parágrafos 1º e 2º, do artigo 157, do CPP.

9. A decisão foi amparada pelos artigos 5º, da Lei nº 9.296/96 e 136, § 2º, da CF, a seguir transcritos: Lei nº 9.296/96 – “Art. 5º A decisão será fundamentada, sob pena de nulidade, indicando também a forma de execução da diligência, que não poderá exceder o prazo de quinze dias, renovável por igual tempo uma vez comprovada a indispensabilidade do meio de prova.”

CF – “Art. 136. O Presidente da República pode, ouvidos o Conselho da República e o Conselho de Defesa Nacional, decretar estado de defesa para preservar ou prontamente restabelecer, em locais restritos e determinados, a ordem pública ou a paz social ameaçadas por grave e iminente instabilidade institucional ou atingidas por calamidades de grandes proporções na natureza. (...) § 2º O tempo e duração do estado de defesa não será superior a trinta dias, podendo ser prorrogado uma vez, por igual período, se persistirem as razões que justificaram a sua decretação.”

Conforme o voto vencedor, é possível relativizar a Teoria dos Frutos da Árvore Envenenada com base na Teoria da Fonte Independente e na Teoria da Descoberta Inevitável.

Segundo o Conselheiro Relator Andrada Márcio Canuto Natal

(...) o fato é que todos os elementos de prova que instruem o presente processo notadamente poderiam ser obtidos independentemente dos mandados de busca e apreensão que terminaram por dar ensejo à decretação da nulidade de todo arcabouço probatório contido nos autos, bastando, para tanto que a Fiscalização Federal, com o apoio ou não de força policial, seguisse os procedimentos autorizados em Lei. Significa dizer, seguisse os trâmites típicos e de praxe, próprios da investigação do Órgão.”

Ainda no voto vencedor, é abordada a independência das instâncias, de modo que o posicionamento cravado pelo MPF, no processo criminal, não vincula a Administração Tributária, tampouco repercute ou se aplica de modo automático ao processo administrativo fiscal, face às prerrogativas legais conferidas aos Auditores-Fiscais da Receita Federal.

A argumentação no sentido contrário ao do voto vencedor se pauta em questões igualmente relevantes.

O voto vencido proferido pela Conselheira Tatiana Midori Migiyama preconiza o dever de obediência à decisão proferida pelo STJ¹⁰, sob o aspecto de que essa foi igualmente respeitada pelos tribunais e que, uma vez expurgadas as provas eivadas pela ilicitude, não restaria substrato ao lançamento suficiente para manutenção da imputação fiscal. Vale transcrever o seguinte trecho do mencionado voto:

“O fato é que as provas utilizadas pela fiscalização são derivadas de provas ilícitas. Nessa linha, concordo com o conselheiro

10. Sob essa lógica argumentativa, haveria nítida violação à coisa julgada material e à segurança jurídica. Importante destacar ainda que há defensores do ponto de vista segundo o qual uma vez não tendo o STJ modulado os efeitos da decisão, esse teria decidido por declarar toda a prova produzida na “Operação dilúvio” como ilícita.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

Rosaldo Trevisan quando diz: “Assim, não há, efetivamente, ação fiscal autônoma (quando me refiro a ação fiscal autônoma, tenho em mente qualquer elemento constante dos autos em análise, e que seja por si expurgados os documentos obtidos na “Operação Dilúvio” suficiente para manutenção da autuação), sendo absolutamente insuficientes os elementos carreados pela diligência para a manutenção do lançamento.”

Tecidas tais considerações acerca da Operação Dilúvio, bem como do Habeas Corpus concedido pela instância criminal e do Acórdão proferido pelo CAREF, imperioso se faz analisar as teorias arguidas e seus reflexos práticos no ordenamento jurídico brasileiro.

3. Teorias da ilicitude probatória no processo penal

A análise das teorias da ilicitude probatória no processo penal precede do estabelecimento da premissa de que as provas figuram como condições necessárias a esse instrumento de retrospectação¹¹, eis que possibilitam munir o juiz de condições que o tornem apto ao reconhecimento dos fatos e à produção de uma sentença em que seu convencimento é externalizado¹².

Nesse sentido, há que ser feita a hialina distinção entre provas ilegais, ilícitas e ilegítimas, essencial ao cumprimento do propósito do presente artigo.

Maria Thereza Rocha de Assis Moura, embasada nos estudos de Ada Pellegrini Grinover¹³, elucida que prova ilegal é gênero do qual provas ilícitas e ilegítimas são espécies. Aduz ainda

11. LOPES JR., Aury. Direito Processual Penal - 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 355.

12. ÁVILA, Gustavo Noronha; GAULAND, Dieter Mayrhofer; FILHO, Luiz Alberto Brasil Simões Pires. A Obsessão pela “Verdade” e Algumas de suas Consequências para o Processo Penal. In CARVALHO, Salo; AZEVEDO, Rodrigo Ghiringhelli. (org). A Crise do Processo Penal e as Novas Formas de Administração da Justiça Criminal – 1ª ed. Porto Alegre: Notadez, 2006. p. 46.

13. GRINOVER, Ada Pellegrini. Liberdades Públicas e Processo Penal: as Interceptações Telefônicas. São Paulo: Saraiva, 1976.

que as provas ilícitas são aquelas que detêm violação de regra de direito material (constitucional ou legal), enquanto as provas ilegítimas têm sua proibição assentada na legislação processual¹⁴.

Em meio ao contexto dinâmico-evolutivo do instituto¹⁵, com a edição da Lei nº 11.690/2008, o CPP passou a disciplinar a prova ilícita, e encampou as Teorias dos Frutos da Árvore Envenenada, Fonte Independente e Descoberta Inevitável.

O artigo 157, do CPP, prescreve:

Art. 157. São inadmissíveis, devendo ser desentranhadas do processo, as provas ilícitas, assim entendidas as obtidas em violação a normas constitucionais ou legais.

§ 1º São também inadmissíveis as provas derivadas das ilícitas, salvo quando não evidenciado o nexo de causalidade entre umas e outras, ou quando as derivadas puderem ser obtidas por uma fonte independente das primeiras.

§ 2º Considera-se fonte independente aquela que por si só, seguindo os trâmites típicos e de praxe, próprios da investigação ou instrução criminal, seria capaz de conduzir ao objeto de prova.

§ 3º Preclusa a decisão de desentranhamento da prova declarada inadmissível, esta será inutilizada por decisão judicial, facultado às partes acompanhar o incidente.

§ 4º VETADO.

Em breve síntese, a Teoria dos Frutos da Árvore Envenenada constitui uma teoria derivada da “*Exclusionary Rule*”, que, por sua vez, adveio da aplicação costumeira do disposto na 4ª Emenda¹⁶ à Declaração de Direitos dos Estados Unidos da América (*Bill of Rights*).

14. MOURA, Maria Thereza Rocha de Assis. A ilicitude na Obtenção da Prova e sua Aferição. Disponível em: <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/16713-16714-1-PB.htm>

15. Precisamente devido à capacidade de constituir em linguagem jurídica competente um evento ocorrido e devido ao exercício de sua função nitidamente persuasiva, com aptidão para embasar a privação de liberdade de um indivíduo, é que a prova é objeto de inúmeras discussões e constantes evoluções legislativas.

16. Adicionada em 1971, “The Fourth Amendment” goza do seguinte texto literalmente transcrito: “*The right of the people to be secure in their persons, houses, papers,*

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

A “Regra de Exclusão” impede o Estado de utilizar provas obtidas em violação à Constituição dos Estados Unidos e era utilizada em casos pontuais por apenas alguns Estados até 1961¹⁷, quando a Suprema Corte vinculou a atividade estatal, decidindo que provas obtidas mediante a violação da 4ª Emenda¹⁸ são inadmissíveis nas Cortes de todos os Estados.

Já em 1920¹⁹ havia sido estabelecida a extensão da Regra de Exclusão para tornar inadmissíveis no processo as provas que tenham derivado de outras ilegalmente obtidas, sendo a expressão “*Fruit of the Poisonous Tree*” cravada pelo Juiz Frankfurter, em 1939²⁰.

Como resultado da importação de tais institutos à legislação processual penal brasileira, o artigo 157 do CPP²¹ foi alvo de inúmeras discussões doutrinárias que culminaram no surgimento de quatro correntes teóricas quanto à utilização da prova ilícita no processo penal, explanadas por Aury Lopes Jr.²² e Maria Thereza Assis Moura²³.

effects, against unreasonable searches and seizures, shall not be violated, and no Warrants shall issue, but upon probable cause, supported by Oath or affirmation, and particularly describing the place to be searched, and the persons or things to be seized.”

17. O caso *Mapp v. Ohio* foi o *leading case* responsável por delimitar a aplicação, em âmbito nacional, da *Exclusionary Rule*, efetivando ainda mais o direito à privacidade e à sua não violação.

18. Referida Emenda tem por escopo a proteção do direito à privacidade e liberdade face às buscas e apreensões irrazoáveis do Estado. Declara, inclusive, que nenhum mandado será expedido sem que haja indícios de culpabilidade, embasados em juramento ou declaração, e descrevendo precisamente o local a ser objeto de busca, as pessoas e as coisas a serem apreendidas.

19. Originalmente estabelecida no caso *Silverthorne Lumber Co. v. United States*.

20. Expressão utilizada quando da decisão proferida no caso *Nardone v. United States*.

21. A referida lei modificou significativamente a redação do artigo 157 do CPP, abarcando, em sua nova redação, regras no tocante à inutilização e utilização da prova ilícita no processo penal.

22. LOPES JR., Aury. Direito Processual Penal - 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 408 - 413.

23. MOURA, Maria Thereza Rocha de Assis. A ilicitude na Obtenção da Prova e sua Aferição. Disponível em: <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/16713-16714-1-PB.htm>

A primeira vertente segue o entendimento de que, por não ser vedada pelo ordenamento processual, qualquer prova poderia ser admitida, ainda que incorresse em violação de direito material²⁴. Entretanto, referida violação ensejaria a responsabilização, em processo independente²⁵, do agente que se valeu da prova ilícita.

A segunda vertente advoga a inadmissibilidade absoluta das provas ilícitas no processo penal, com fulcro no artigo 5º, LVI, da Constituição Federal de 1988.

O terceiro posicionamento firmado na doutrina processualista busca evitar a “absolutização”, partindo da premissa de que deve haver um sopesamento e uma comparação proporcional e razoável entre o interesse público e o privado. Assim, haveria casos em que o interesse privado (do acusado) seria relativizado ante a relevância do interesse público a ser protegido, ocasionando assim a viabilidade de utilização de provas ilícitas para condenar o réu.

Por derradeiro, a quarta corrente (de maior repercussão na doutrina processualista) utiliza-se da proporcionalidade defendida pelo posicionamento anterior para advertir que tal dispõe de um lado perverso²⁶, de sorte que a aplicação da teoria fica condicionada à ausência de prejuízo ao réu, isto é, a utilização da prova ilícita no processo penal apenas será legítima seguindo a proporcionalidade *pro reo* e nunca em seu desfavor.

Observa-se que a previsão literal dos parágrafos do dispositivo em comento excepciona a regra geral de inadmissibilidade das provas ilícitas e que venham a derivar das obtidas

24. Nesse contexto, a violação do direito material consistiria em um ilícito civil ou penal, por exemplo.

25. Conforme explicado por Aury Lopes Jr, a crítica residente na mencionada teoria consiste no fato de que há uma incongruência criada no sentido de que uma mesma prova se configura como corpo de delito, ensejando a condenação de alguém, sendo simultaneamente válida para a produção de efeitos em um processo penal. (LOPES JR., Aury. Direito Processual Penal - 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 409)

26. A crítica no tocante à proporcionalidade é feita sob o argumento de que é um conceito de fácil manipulação para que prevaleça o interesse público em detrimento do privado, no julgamento criminal.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

por meio ilícito, de sorte a compreender as Teorias da Fonte Independente e da Descoberta Inevitável, que passam a ser objeto de análise.

A *Teoria da Fonte Independente*, igualmente transportada da doutrina e jurisprudência estadunidense²⁷, evidencia que provas derivadas da obtida ilicitamente podem ser utilizadas no processo, desde que comprovado que a fonte, por si só, seguindo os trâmites processuais de praxe, seria capaz de conduzir ao fato objeto de prova²⁸.

Já a *Teoria da Descoberta Inevitável* - relacionada à teoria acima referida²⁹ e de mesma origem³⁰ - defende a possibilidade de utilização de provas ilícitas no processo penal, se comprovado que teriam sido inevitavelmente descobertas, nas mesmas condições, seguindo uma linha independente de investigação que já estava em curso³¹ quando da obtenção da prova ilícita.

Por fim, a *Teoria da Limitação da Contaminação Expurgada* (*purged taint limitation*)³² apregoa a não aplicação da Teoria dos Frutos da Árvore Envenenada, caso condições supervenientes no curso do processo, por parte do réu mediante livre e espontânea vontade, quebrem a cadeia de provas manchadas pelo envenenamento³³.

Destarte, resta evidente que a utilização da prova ilícita no processo penal é tema extremamente controverso e incita

27. Originalmente adotada em *Nix v. Williams* (1984), tendo como caso de aplicação e interpretação moderna da teoria o *Murray v. United States* (1988).

28. ZILLI, Marcos Alexandre Coelho. O Pomar e as Pragas. Boletim IBCCrim, v. 16, n° 188, 2008, p. 2.

29. NICOLITT, André. Manual de Processo Penal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

30. Possui como caso paradigma o mencionado *Nix v. Williams* (1984).

31. Disponível em: https://www.law.cornell.edu/wex/exclusionary_rule

32. STRATTON, Brent D. The Attenuation Exception to the Exclusionary Rule: A Study in Attenuated Principle and Dissipated Logic, 75 J. Crim. L. & Criminology 139 (1984). Page 148.

33. Releitura e aplicação recente da teoria no caso *United States v. Ceccolini*.

relevantes debates acerca das teorias apresentadas. Resultado das inúmeras discussões levantadas e aspecto digno de destaque, é a relativização e o enfraquecimento que podem causar ao princípio constitucional da proibição da prova ilícita e derivadas, devido ao risco da discricionariedade judicial.

4. Fiscalização tributária, formação probatória e princípio da independência das instâncias

A Administração Tributária dispõe de competência para, independentemente de ordem judicial, proceder à fiscalização e, portanto, colher as provas indispensáveis à constituição do crédito tributário, conforme estabelecem os artigos 194 e 195, do CTN:

Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.

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 exibí-los.

Segundo o voto do Conselheiro Relator, tais dispositivos e tantos outros decorrentes da legislação tributária asseguram a prerrogativa fazendária de fiscalizar e obter as provas constitutivas do crédito tributário. Logo, a Administração Tributária é uma fonte independente e inevitavelmente obterá as provas dos atos ilícitos:

“(...) os Auditores-Fiscais da Receita Federal, no âmbito de suas prerrogativas legais, prescindem de ordem judicial para executar o procedimento de busca e apreensão nas dependências do

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

contribuinte. De fato, é essa a conclusão insofismável a que se chega com base na simples leitura da legislação que regulamenta o exercício do cargo.”

Observa-se, portanto, que sob o ângulo do voto vencedor, calcado no princípio da independência das instâncias, as provas colhidas pela Administração Tributária são lícitas, pois derivam de fonte independente e inevitavelmente seriam descobertas. Além disso, a Administração Tributária não tem o dever de seguir o que restou decidido pela instância criminal.

Ainda que a independência das instâncias seja uma diretriz a ser observada pelo sistema jurídico nacional, não se trata de uma orientação absoluta, conforme registra o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho:

“É certo que esta independência também funciona como uma garantia de que as infrações às normas serão apuradas e julgadas pelo poder competente, com a indispensável liberdade; entretanto, tal autonomia não deve erigir-se em dogma sob pena de engessar o intérprete e aplicador da lei, afastando-se da verdade real almejada, porquanto não são poucas as situações em que os fatos permeiam todos os ramos do direito (...)”³⁴

Segundo a Súmula 24, do STF, “não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo”. Portanto, parece curial que esse entendimento da Corte Suprema confirma a falácia do dogma da independência das instâncias, pois é essencial para a instância criminal o que restou decidido pela instância administrativa: daí decorre que é igualmente (ou mais) decisivo para a instância administrativa o que fora decidido pela instância criminal.

Afastado, pois, o caráter absoluto do denominado princípio da independência das instâncias, é preciso avançar no

34. STJ, HC 77228/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, 5ª T., DJ 07/02/2008 p.1.

sentido de examinar exceções previstas no CPP, dentre outras fontes normativas.

A existência de uma sentença penal absolutória resultante do reconhecimento da inexistência de autoria do fato ou da inocorrência material do próprio evento, nos termos do artigo 386, incisos I e IV, do CPP³⁵, acarreta a vinculação das outras instâncias. Também é vinculativa a sentença penal condenatória com a devida comprovação da prática do ilícito e de seu autor.

No caso examinado, a sentença absolutória teve por fundamento os artigos 386, III e 397, III, do CPP. Logo, não se enquadra em qualquer das hipóteses vinculativas acima mencionadas.

Mas há outras limitações que merecem ser analisadas. A invocação da Fonte Independente e da Descoberta Inevitável – corolários do cânone da independência das instâncias – com o fim de reputar válidas as provas obtidas por meio ilícito (decisão judicial anulada) na constituição do crédito tributário, encontra obstáculo na disposição do artigo 196, do CTN:

Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.

35. CPP – “Art. 386. O juiz absolverá o réu, mencionando a causa na parte dispositiva, desde que reconheça: I - estar provada a inexistência do fato; II - não haver prova da existência do fato; III - não constituir o fato infração penal; IV - estar provado que o réu não concorreu para a infração penal; V - não existir prova de ter o réu concorrido para a infração penal; VI - existirem circunstâncias que excluam o crime ou isentem o réu de pena, ou mesmo se houver fundada dúvida sobre sua existência; VII - não existir prova suficiente para a condenação.”

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

O dispositivo em tela alberga o denominado *princípio da documentação*, segundo o qual a autoridade administrativa deverá documentar o procedimento de fiscalização, especificamente o *início do procedimento*. Tal orientação tem por fundamento o caráter vinculado dos atos administrativos tributários (artigos 3º e 142, do CTN), além da legalidade, impessoalidade, publicidade e ainda o devido processo legal, contraditório e ampla defesa.

Ainda no âmbito do artigo 196, do CTN, verifica-se a consagração do *princípio da cientificação*³⁶, pelo qual o contribuinte fiscalizado tem o direito subjetivo à cientificação. Nesse sentido, o Decreto nº 8.303/2014 alterou o Decreto nº 3.724/01³⁷, evidenciando que os procedimentos fiscais serão instaurados e executados após sua distribuição por meio do Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal (TDPF), instrumento administrativo substituto do Mandado de Procedimento Fiscal.

Assim, para que se verifique a real independência da fonte tributária, é indispensável verificar-se se a fiscalização tributária iniciou o procedimento de fiscalização antes da fonte criminal, com a devida ciência³⁸ pelo contribuinte fiscalizado.

36. MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro Administrativo e Judicial: Atualizado com o Regimento Interno do CARF de 2015 e com o Código de Processo Civil de 2015 – 11ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. p. 237.

37. Decreto nº 3.724/01 – “Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB serão executados por ocupante do cargo efetivo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e terão início mediante expedição prévia de Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal - TDPF, conforme procedimento a ser estabelecido em ato do Secretário da Receita Federal do Brasil.”

38. Importante destacar o §1º do Artigo 2º supramencionado: “§ 1º Nos casos de flagrante constatação de contrabando, descaminho ou de qualquer outra prática de infração à legislação tributária, em que o retardamento do início do procedimento fiscal coloque em risco os interesses da Fazenda Nacional, pela possibilidade de subtração de prova, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil deverá iniciar imediatamente o procedimento fiscal e, no prazo de cinco dias, contado da data de seu início, será expedido TDPF especial, do qual será dada ciência ao sujeito passivo.”

Caso positiva a resposta, então haveria uma legítima linha independente de investigação.

Segundo o Acórdão sob exame, a fiscalização tributária apenas atuou em razão da fonte criminal, e assim resta afastada a invocação das teorias da Fonte Independente e da Descoberta Inevitável, previstas pelo artigo 157, parágrafos 1º e 2º, do CPP.

A independência da fonte, capaz de gerar uma descoberta inevitável, tem por pressuposto o início do procedimento de fiscalização tributária – que deve ser documentado e publicizado mediante a ciência do contribuinte *ex vi* do artigo 196, do CTN – antes da atuação da fonte criminal. No caso examinado, a prova obtida pela fiscalização tributária originou-se exclusivamente do processo penal, logo é uma prova derivada de prova ilícita, sendo inegável o nexo causal.

Nota-se, a partir do voto da Conselheira Tatiana Midori Migiyama³⁹, que não houve, de fato, ação fiscal autônoma, sendo que todos os documentos referenciados no relatório de auditoria utilizados para a formalização do lançamento foram apreendidos por ocasião dos procedimentos de busca e apreensão decorrentes da denominada Operação Dilúvio.

Uma última objeção à utilização da prova obtida de forma ilícita pela Administração Tributária deriva dos postulados do Estado de Direito, devido processo legal, separação dos poderes e segurança jurídica.

Ainda que prevaleça como regra geral a diretriz da independência das instâncias, não se pode ignorar que o Poder Judiciário é quem dispõe de competência para dizer a última palavra em matéria de direito.

Não por acaso as decisões judiciais recebem a proteção da coisa julgada (artigo 5º, XXXVI, da CF). Também não é por acaso que a Lei nº 6.830/80, no artigo 38, parágrafo único, veda a concomitância entre as instâncias administrativa e judicial,

39. Infere-se do trecho já transcrito no item “2. Operação Dilúvio, Habeas Corpus nº 142.045/PR e Acórdão nº 9303-008.694” do presente artigo.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

com prevalência sempre da decisão proferida pela instância judicial.

Ainda nessa linha de compreensão, a decisão judicial transitada em julgado é causa de extinção do crédito tributário (artigo 156, X, do CTN), enquanto “a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução” (artigo 146, do CTN). Tais dispositivos denotam com expressiva força argumentativa a prevalência das decisões judiciais sobre atos, procedimentos e decisões administrativas.

O Conselheiro Rosaldo Trevisan, prolator do voto vencedor na 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária (Acórdão nº 3401-004.427), contra o qual a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs o recurso especial provido pelo Acórdão examinado neste artigo, bem pontuou que a instância tributária tem todo o direito de discordar do entendimento do STJ, “*mas, por outro lado, tem o todo o dever de acatá-lo, sob pena de subversão do ordenamento jurídico, da função dos distintos poderes, e da unidade de jurisdição.*”

Consoante observam Klaus Tipke e Joachim Lang⁴⁰ a propósito da unidade do ordenamento jurídico:

“O Direito Tributário é parte do Ordenamento Jurídico global. Elemento essencial de um Ordenamento é a liberdade de contraposição de seus valores fundamentais do Direito e da Justiça: se o legislador fixou esses valores fundamentais em uma parte de Ordenamento Jurídico, então ele deve em outros setores do Ordenamento Jurídico observá-los. Essa liberdade de contraposição valorativa do Ordenamento Jurídico como elemento disciplinador do Direito é evidenciada pelo postulado “Unidade de Ordenamento Jurídico”.

40. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. Direito Tributário (Steuerrecht) – Traduzido da 18ª edição alemã, totalmente refeita, de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008. p. 68- 69.

O princípio da moralidade (artigo 37, da CF) impõe um comportamento administrativo segundo a boa-fé e a proteção da confiança, exigências essas incompatíveis com o aproveitamento ilícito de provas consideradas imprestáveis pela instância criminal. Não seguir uma orientação judicial transitada em julgado na instância criminal significa atentar contra o Estado de Direito, o devido processo legal, a separação dos poderes e a segurança jurídica.

5. Coisa Julgada e Repercussão no Direito Tributário

A coisa julgada⁴¹ é uma garantia individual do cidadão e nessa medida constitui uma limitação ao poder de tributar (artigo 150, caput, da CF). Para além disso, a coisa julgada exprime um meio para a concretização do valor segurança jurídica, imprescindível ao ordenamento jurídico. Nesse prisma, a segurança jurídica se instaura ante a bidirecionalidade passado/futuro⁴², que é configurada com base na previsibilidade de como será a disciplina jurídica no futuro e, concomitantemente, na certeza do tratamento normativo dos fatos já abarcados pela coisa julgada.

No processo penal, a coisa julgada figura como uma garantia específica do réu, visando evitar o *bis in idem*, ou seja, uma acusação nova referente ao mesmo fato, ainda que contenha uma denominação diversa da anteriormente utilizada⁴³. Somente é admitida qualquer mitigação dos efeitos da coisa julgada em favor da defesa, efetuando-se apenas *pro reo*⁴⁴.

41. CF – “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) XXXVI – a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.”

42. CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método – 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 276 – 280.

43. LOPES JR., Aury. Direito Processual Penal - 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 925.

44. DUCLEERC, Elmir. Direito Processual Penal. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 488.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

Dessa forma, apenas a sentença penal condenatória pode ser revista por meio da revisão criminal⁴⁵, enquanto a sentença absolutória produz, de fato, coisa julgada “soberana”.

Partindo de tais considerações, a discussão acerca da coisa julgada criminal e seus reflexos no tocante ao direito tributário é estabelecida, pautada ainda na relativa independência⁴⁶ das esferas administrativa e judicial, bem como das instâncias criminal e tributária.

Tem-se que, em âmbito criminal, devido ao julgamento dos Habeas Corpus n^o 109.205/PR⁴⁷, n^o 123.342/PR⁴⁸ e n^o 142.045/PR, os réus foram absolvidos sumariamente ante a ausência de elementos representativos da materialidade delitiva.

A decisão do STJ, que determinou a nulidade do conteúdo probatório obtido segundo a Teoria dos Frutos da Árvore Envenenada, afetou diretamente a constituição do crédito tributário⁴⁹ e que seria passível de ser utilizado para embasar os tipos penais constantes na denúncia⁵⁰.

45. LOPES JR., Aury. Direito Processual Penal - 13^a ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 924.

46. O termo “relativa” é utilizado com o escopo de não incorrer em “absolutismos”, sob a pena de afirmar erroneamente que não há qualquer hipótese de influência direta entre as esferas e instâncias objetos de análise.

47. No referido HC, decidiu-se que o crime de descaminho (crime-fim), por possuir também natureza tributária, depende, previamente de lançamento definitivo do tributo devido pela autoridade administrativa, para que possa, de fato, ser configurado. Ante a ausência de prévia constituição definitiva do crédito tributário na esfera administrativa, foi concedida ordem para trancar a ação penal ajuizada versando sobre referido tipo penal.

48. Com base no julgamento do remédio constitucional, o crime de falsidade ideológica foi caracterizado como crime-meio ao descaminho, sendo, portanto, absorvido e tendo a ação penal sido trancada por decorrência lógica.

49. Nesse sentido, é extremamente válido destacar o seguinte recorte da motivação da sentença proferida pelo juízo originário na Ação Penal: “Dessa forma, tem-se que até mesmo naqueles casos em que houve constituição do crédito tributário, esta se deu com suporte em prova eivada pelo vício da ilicitude, não podendo subsistir, ante a aplicação da “teoria dos frutos da árvore envenenada” (Art. 157, § 1^o, CPP).”

50. Cumpre destacar que os crimes imputados na denúncia, constantes do Inquérito n^o 2006.70.00.022435-6, referem-se aos tipos penais de descaminho (art. 334, CP), falsidade ideológica (art. 299, CP) e associação criminosa (art. 288, CP).

A regra da independência das instâncias não pode ser concebida de forma absoluta. O sistema jurídico é uno e apresenta-se como um sistema de proposições articuladas, apto imediatamente a realizar as diretrizes supremas que a sociedade idealiza⁵¹.

Paulo Adyr Dias do Amaral⁵² assevera que “*Não obstante, quer-nos parecer que o Direito Processual se organiza como SISTEMA. Todos os seus ramos⁵³ e todas as suas manifestações subordinam-se a um tronco comum de princípios – que, por sua vez, se correlacionam: devido processo legal, ampla defesa, contraditório, duplo grau de jurisdição, juiz natural, ampla competência decisória, segurança jurídica, justiça etc. Isso significa que tais princípios são absolutos (no sentido de que a eles não se pode renunciar).*”

Afirmada a visão sistemática do direito, a coisa julgada, instrumento estabilizador das expectativas normativas, configura-se como diretriz em prol da segurança jurídica, cujo afastamento exige uma argumentação reforçada.

Segundo Paulo de Barros Carvalho⁵⁴, o cânone da segurança jurídica é

“(...) dirigido à implantação de um valor específico, qual seja o de coordenar o fluxo das interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta (...) Desnecessário encarecer que a segurança das relações jurídicas é indissociável do valor justiça, e sua realização concreta se traduz numa conquista paulatinamente perseguida pelos povos cultos.”

51. CARVALHO, Paulo de Barros. In: Separação de Poderes e Efetividade do Sistema Tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 2010. p. 4.

52. AMARAL, Paulo Adyr Dias do. In: Separação de Poderes e Efetividade do Sistema Tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 2010. p. 101.

53. Direito Processual Civil, Direito Processual Penal, Direito Processual Trabalhista, Direito Processual Administrativo e Direito Processual Tributário (Administrativo e Judicial).

54. CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método – 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 278 – 279.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

A relativização da coisa julgada defendida no voto vencedor ocorreu em virtude da aplicação da Teoria da Fonte Independente e da Teoria da Descoberta Inevitável, aplicação essa que se verificou de maneira diversa à preconizada pela *ratio* inerente às construções teoréticas.

A aplicação das mencionadas teorias pressupõe a comprovação efetiva de que as provas seriam encontradas, nas mesmas condições, seguindo uma linha independente de investigação que já estava em curso, quando da obtenção da prova ilícita.

Ademais, a utilização das teorias em análise não pode representar um exercício de “futurologia” por meio do qual se busca teorizar acerca da possibilidade de a fonte independente culminar, eventualmente no futuro, na obtenção das mesmas provas⁵⁵. Trata-se sim de um exercício de retrospectção, voltado a uma análise do passado, demonstrando que as provas (apropriadamente especificadas e individualizadas) seriam efetivamente encontradas por fontes “A”, “B” e “C”, independentes e devidamente estabelecidas⁵⁶.

A prevalência das citadas teorias sobre a coisa julgada configura notável risco às garantias constitucionais, promovendo uma expansão da subjetividade quando da decisão de (in)existência de derivação da ilicitude.

Aury Lopes Jr sublinha que tal excesso de subjetividade “*Também gera o risco de permitir uma concepção reducionista do processo, uma ilusão de que os atos processuais são compartimentos estanques, facilmente isoláveis, para salvar os demais atos*”⁵⁷.

Destarte, tendo o arcabouço probatório do processo administrativo fiscal, em sua totalidade, sido emprestado do processo

55. Fosse esse o caso, haveria uma discricionariedade extremamente elevada e uma efetiva “*ilicitude à la carte*”, conforme elucida Aury Lopes Jr. (LOPES JR., Aury. *Direito Processual Penal - 13ª ed.* São Paulo: Saraiva, 2016. p. 419).

56. Dessa forma, evita-se a generalização inconcebível às teorias da Fonte Independente e da Descoberta Inevitável.

57. LOPES JR., Aury. *Direito Processual Penal - 13ª ed.* São Paulo: Saraiva, 2016. p. 419.

criminal (no qual houve declaração de ilicitude em decisão abarcada pela coisa julgada) e sendo aplicada a Teoria da Fonte Independente e a Teoria da Descoberta Inevitável em sentido contrário à sua *ratio*, a conclusão é de que as provas utilizadas pela Administração Tributária foram obtidas de forma ilícita.

6. Considerações finais

O Acórdão nº 9303-008.694 admitiu a utilização de prova obtida por meio ilícito, com base na diretriz da independência das instâncias e nas teorias processuais penais da Fonte Independente e Descoberta Inevitável.

Ainda que admissível a invocação da separação entre as instâncias, o Acórdão não aplicou de forma escoreita as teorias processuais penais, pois a atuação da fiscalização tributária ocorreu exclusivamente no âmbito das ordens judiciais decretadas pelo Juízo Criminal, portanto, são provas derivadas de provas obtidas por meio ilícito, o que afasta a incidência das Teorias da Fonte Independente e Descoberta Inevitável.

Conquanto a independência das instâncias possa ser considerada uma diretriz geral, não se trata de um dogma. O direito tributário – embora autônomo em relação ao direito penal e processual penal – deve ser compreendido de forma dialógica com outras instâncias e campos do conhecimento. Nesse sentido, o direito tributário contém vários dispositivos que asseguram a prevalência das decisões judiciais sobre atos e procedimentos administrativos. Além do que a proibição constitucional da utilização de provas obtidas por meios ilícitos constitui uma limitação ao poder de tributar.

Se a instância criminal – última *ratio* – considerou ilícitas as provas obtidas para o fim de gerar uma condenação criminal, a instância tributária deve seguir o comando judicial como forma de atribuir coerência, integridade axiológica e segurança jurídica.



CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

De outra parte, não se pode confundir ou misturar o princípio do *pecunia non olet* (adotado pelo direito tributário brasileiro *ex vi* do artigo 118, do CTN) com o princípio que veda a utilização de prova ilícita. Enquanto aquele está adstrito ao direito material tributário, a proibição da prova ilícita tem natureza de garantia constitucional, índole processual e se espalha por todos os domínios do direito.