

PROVA ILÍCITA E SEUS IMPACTOS NA FENOMENOLOGIA DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Fabiana Del Padre Tomé¹

1. INTRODUÇÃO

Um dos temas de constantes debates e controvérsias na doutrina e jurisprudência tributária diz respeito aos critérios para a percussão jurídico-tributária, assim entendida as operações lógicas de subsunção do fato à norma, com correspondente implicação do vínculo obrigacional tributário.

Dentre os pressupostos para que a incidência normativa se verifique, está a imprescindibilidade da ocorrência factiva que se enquadre na hipótese tributária. Referida operação, todavia, não se realiza sozinha: é preciso que um ser humano promova a subsunção e a implicação que o preceito da norma geral e abstrata determina. Na qualidade de operações lógicas, subsunção e implicação exigem a presença humana como elemento intercalar, construindo, a partir de normas gerais e

1. Doutora em Direito Tributário pela PUC/SP. Professora nos Cursos de Mestrado e de Especialização da PUC/SP e do IBET. Advogada.

abstratas, outras normas, gerais ou individuais, abstratas ou concretas. É pelo ato de aplicação do direito que se tem o processo de positivação.

Essa movimentação das estruturas do direito em direção à maior proximidade das condutas intersubjetivas exige a certificação da ocorrência do fato previsto na hipótese da norma que se pretende aplicar. Mas, para que o relato ingresse no universo do direito, constituindo fato jurídico, é preciso que seja enunciado em linguagem competente, quer dizer, que seja descrito consoante as provas em direito admitidas. Observa-se, aí, importante função da linguagem das provas no sistema do direito tributário. É por meio delas que se compõe o fato jurídico, em todos os seus aspectos (conduta nuclear, tempo e espaço), bem como o sujeito que o praticou e sua medida.

Firmes nessa premissa, consideramos a *teoria da prova* um dos pontos centrais do direito, e, dentre eles, do direito tributário. Com efeito, para que a aplicação do direito seja realizada de modo apropriado, é imprescindível o encaixe do fato à previsão normativa. Esse fato, por sua vez, deve ser constituído segundo a linguagem das provas, com vistas a certificar a veracidade dos fatos subsumidos. Observa-se a importância capital que apresenta a *prova* no ordenamento jurídico, inclusive no âmbito da tributação: ao constituir a obrigação tributária e aplicar sanções nessa esfera do direito, não basta a observância às regras formais que disciplinam a emissão de tais atos; a materialidade deve estar demonstrada, mediante a produção de prova da existência do fato sobre o qual se fundam as normas constituidoras das relações jurídicas tributárias.

Por outro lado, não é qualquer documento que se presta para figurar, juridicamente, como prova, desencadeando os respectivos efeitos na constituição do vínculo obrigacional tributário. O sistema do direito positivo brasileiro impõe requisitos a serem observados, destacando-se, dentre eles, a necessária licitude na obtenção/produção probatória.

Eis o ponto fulcral do presente texto, que se volta ao exame da relação intrínseca entre os critérios de licitude/ilicitude

da prova, assim reconhecida na esfera penal, e seus impactos na fenomenologia da incidência tributária.

2. DA CONFIGURAÇÃO DE “PROVA ILÍCITA”

Conforme já tivemos oportunidade de **sustentar** em obra específica sobre o tema, o termo prova é um termo revestido do problema semântico da ambiguidade (processo/produto), podendo conotar tanto a sequência de atos mediante os quais se opera o relato probatório, como também o resultado desse processo:

Prova é palavra que padece do problema semântico da ambiguidade processo/produto, designando tanto a sequência de atos mediante os quais se opera o relato probatório como o resultado desse processo. Indica, simultaneamente, a tomada do depoimento testemunhal e o testemunho reduzido a termo, expresso em base documental. *Prova* pode ser considerada o processo de determinação do fato (um ou mais fatos jurídicos em sentido amplo, direcionados a certificar um fato jurídico em sentido estrito, como é o caso do fato jurídico tributário), mas é também entendida como o produto desse processo, ou seja, o próprio fato jurídico em sentido amplo.

Não podemos esquecer que provar significa enunciar um fato, constituindo-o na realidade jurídica. Esse processo probatório há de seguir, necessariamente, o trâmite legalmente prescrito, que denominamos *procedimento organizacional da prova*, composto pelo conjunto de regras que regulam a admissão, produção e valoração dos elementos levados aos autos, determinando o transcurso probatório. A missão das normas procedimentais é exatamente estabelecer as ações necessárias para que o ato de fala produza um enunciado probatório. Só se tem enunciação produtora de provas se admitida pelo sistema jurídico, mediante as normas de procedimento: normas de competência que determinam como deve dar-se a produção da prova. Apresentam-se como regras sintáticas, tal como sua gramática, que prescrevem o modo como hão de agir os sujeitos para obter o enunciado probatório, estabelecendo a forma organizacional de seus atos.²

2. TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 78-79.

Nesse sentido, a prova pode ser compreendida como o processo de enunciação do fato jurídico que se pretende provar (prova-processo), assim como pode ser compreendida como sendo este fato jurídico em si (prova-produto).

Enquanto processo (prova-processo), a prova será compreendida como o conjunto de normas que disciplinará os procedimentos necessários para que dado fato jurídico seja constituído, isto é, para que dado fato ingresse no mundo jurídico. Neste sentido, as lições de Paulo de Barros Carvalho:

Se os fatos são entidades linguísticas, com pretensão veritativa, entendida esta cláusula como a utilização de uma linguagem competente para provocar o consenso (Habermas), *os fatos jurídicos serão aqueles enunciados que puderem sustentar-se em face das provas em direito admitidas*. Aqui, no hemisfério do direito, usar competentemente a linguagem significa manipular de maneira adequada os seus signos e, em especial, a simbologia que diz respeito às provas, isto é, às técnicas que o direito positivo elegeu para articular os enunciados fácticos com que opera. De ver está que o discurso prescritivo do direito posto indica, fato por fato, os instrumentos credenciados para constituí-los, de tal sorte que os acontecimentos do mundo social que não puderem ser relatados com tais ferramentas de linguagem não ingressam nos domínios do jurídico, por mais evidentes que sejam. O sistema do direito positivo estabelece regras estruturais para organizar como fatos as situações existenciais que julga relevantes. Cria, com isso, objetivações mediante um sistema articulado de símbolos que vão orientar os destinatários quanto ao reconhecimento daquelas ocorrências.³

Assim, a legalidade da prova também poderá ser analisada por perspectivas distintas, isto é, tanto da perspectiva da prova-produto como da perspectiva da prova-processo. Em outras palavras, não bastará que a prova-produto atenda os preceitos da legalidade, ao passo em que o intérprete também deverá se atentar para que os procedimentos para produzir esta prova também obedeçam aos ditames legais.

3. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 157-158.

Diante dessa premissa, alguns juristas classificam as provas como ilícitas ou ilegítimas, ambas espécies do gênero provas ilegais, aquelas primeiras traduzindo-se como ilegalidades de cunho processual, enquanto as segundas se refeririam às ilegalidades de caráter material. São essas as lições de Fábio Aguiar Munhoz Soares e Alexandre de Moraes, respectivamente:

Quanto às provas não permitidas, deve-se atentar à sua natureza: se exclusivamente processual ou substancial, voltada à finalidade e lógica do processo, ou se advém a vedação em vista de violação de direitos reconhecidos do indivíduo, independentemente dos fins processuais. No primeiro caso, temos as chamadas provas ilegítimas e, no segundo caso, as provas ilícitas.

[...]

Ambas as modalidades se constituem em espécie de provas ilegais, já que toda prova ilícita ou ilegítima é ilegal por atentar contra a ordem legal ou constitucional.⁴

As provas ilícitas não se confundem com as provas ilegais e as ilegítimas. Enquanto, conforme já analisado, as provas ilícitas são aquelas obtidas com infringência ao direito material, as provas ilegítimas são as obtidas com desrespeito ao direito processual. Por sua vez, as provas ilegais seriam o gênero do qual as espécies são as provas ilícitas e as ilegítimas, pois configuram-se pela obtenção com violação de natureza material ou processual ao ordenamento jurídico.⁵

Em ambos os casos, porém, tem-se violação a disposições legais, maculando a prova. Por isso mesmo, adotamos a classificação de Cândido Rangel Dinamarco, para quem prova ilícita configura gênero que abrange as ilegalidades de ambas as espécies (natureza material e processual). Segundo o autor, “*provas ilícitas são as demonstrações de fatos obtidas por modos contrários ao direito, quer no tocante às fontes de prova, quer quanto aos meios probatórios.*”⁶

4. SOARES, Fábio Aguiar Munhoz. *Prova ilícita no processo: de acordo com a nova reforma do Código de Processo Penal*. 1. ed. (2009). 1. reimp. Curitiba: Juruá, 2011, p. 50.

5. MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 117.

6. DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de direito processual civil*. v. III. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 50.

Parece-nos ser essa a melhor posição que reflete o enunciado prescritivo veiculado pelo legislador constitucional no bojo do art. 5º, inc. LVI, da Constituição, nos termos do qual “*são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos*”.

Ilícitas, portanto, são as provas produzidas em inobservância a prescrições legais.

3. PROVA OBTIDA POR MEIO ILÍCITO

A caracterização da prova depende dos métodos reconhecidos pelo respectivo sistema. Para ingressar no ordenamento jurídico, um fato qualquer (social, econômico, político etc.) passa por uma espécie de *filtro*, que seleciona quais propriedades entram e quais ficam de fora daquele conjunto. São as exigências do sistema autopoietico, conferindo, por esse meio, certeza e segurança jurídica.

Em nome desses valores superiores, muitos fatos sociais não deixam de caracterizar-se como eventos em relação ao sistema do direito. É o que acontece com as provas constituídas com violação às normas vigentes. Ao estabelecer os critérios de seleção de elementos, o direito positivo brasileiro nega reconhecimento às provas obtidas ilicitamente (art. 5º, LVI, da CRFB/88). A ilicitude não é qualificativo da prova, mas do meio pelo qual esta foi produzida ou do modo de sua utilização. Esse caráter não recai sobre o conteúdo veiculado no documento probatório, mas sobre outro fato, relatado no antecedente da norma geral e concreta que configura o instrumento introdutor da prova. Trata-se de vício na enunciação e, por conseguinte, nas marcas por esta deixada (enunciação-enunciada), devendo ser rejeitada a prova cujo processo de produção tenha desrespeitado determinação legal.

A proibição da prova⁷ obtida ilicitamente implementa o princípio da segurança jurídica, reforçando nossa argumentação

7. Em termos mais rigorosos, poderíamos dizer que aquilo que é obtido ilicitamente e, por isso, não aceito nos autos, figura na condição de simples protoprova que, em virtude do vício de legalidade, não alcança o status de prova.

no sentido de que a única verdade buscada nos autos processuais, sejam eles judiciais, sejam administrativos, é a verdade lógica. Ademais, conferir efeitos jurídicos a provas produzidas ou utilizadas de modo ilícito implicaria ignorar não apenas prescrições legais ordinárias, mas, principalmente, direitos individuais assegurados pela Constituição. É o Texto Magno a medida e o limite seguro para a produção e apreciação probatória, devendo ser afastada a prova colhida com infringência a direito de caráter constitucional.

Cândido Rangel Dinamarco⁸ critica essa opção radical do constituinte, a qual, segundo seu entendimento, acaba por *“exigir que o juiz finja não conhecer de fatos seguramente comprovados, só por causa da origem da prova: a parte, que nem sempre será o sujeito responsável pela ilicitude [mas ainda quando o fosse], suportará invariavelmente essa restrição ao seu direito à prova, ao julgamento segundo a verdade e à tutela jurisdicional a que eventualmente tivesse direito”*. Não concordamos com tal posicionamento, pois é o próprio sistema do direito que determina como as realidades jurídicas serão constituídas. E, ao fazê-lo, exige que o relato dos fatos seja realizado de forma específica, com observância à legislação em vigor. Além de veiculada no corpo da Constituição, tal prescrição é repetida no Código Processual Civil (art. 369), que indica como meios de provas possíveis todos os que sejam legais e moralmente legítimos. Com tal imperativo, exclui a possibilidade de admitir provas ilicitamente produzidas.

Considerando as diversas teorias concernentes ao assunto, Ada Pellegrini Grinover⁹ também afasta o princípio da admissibilidade da prova realizada com ilicitude quando conjugada à punição do infrator pelo ilícito de direito material cometido. Isto porque, leciona a doutrinadora, *“a aceitarmos essa teoria, estaríamos até mesmo incentivando a prática de*

8. DINAMARCO, Cândido Rangel. Instituições de direito processual civil. v. III. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 50.

9. GRINOVER, Ada Pellegrini. *O processo em sua unidade*. Rio de Janeiro: Forense, 1980, p. 178.

atos ilícitos pelos agentes públicos, que muito raramente incorrem em punições efetivas". Pondera, entretanto, que apenas violação a preceito constitucional macularia peremptoriamente a prova, de modo que, em relação à prova elaborada com infringência a lei ordinária, de caráter civil, penal ou administrativo, aplicar-se-ia o critério da proporcionalidade, conjugado ao princípio do *male captum bene retentum*, punindo-se o responsável pelo ato cometido. Conclusão desse jaez, conquanto possa atrair muitos adeptos, não encontra respaldo em nosso ordenamento. O Texto Magno não dá margem a exceções, sendo a *teoria dos frutos da árvore contaminada*, adotada pelo Supremo Tribunal Federal, decorrência direta das prescrições constitucionais.

Como leciona Marcelo Neves¹⁰, "*a vigência jurídica das expectativas normativas não é determinada imediatamente por interesses econômicos, critérios políticos, representações éticas, nem mesmo por proposições científicas*", sendo dependente de "*processos seletivos de filtragem conceitual no interior do sistema jurídico*". O ordenamento brasileiro, ao inadmitir a utilização de provas obtidas ilicitamente, impede que os elementos probatórios assim produzidos passem por aquele *filtro*, adentrando no sistema do direito posto. Eis o sistema jurídico assimilando os fatores do ambiente de acordo com seus próprios critérios.

Ressalte-se que há diversos posicionamentos doutrinários para classificação das chamadas "provas ilícitas" (que, como já dito, trata-se prova produzida por meio ilícito). A doutrina brasileira, em geral, desenvolve conceitos de "prova ilícita" com base no entendimento de que esta seria uma subespécie de prova ilegal, ao lado da prova ilegítima. Nesse sentido, tanto os atos ilícitos quanto os ilegítimos configuram uma ilegalidade e, por consequência, não pode ser permitida no processo uma prova obtida por meios ilegais. Segundo tal classificação, a prova será ilegal sempre que houver violação

10. NEVES, Marcelo. A constitucionalização simbólica. São Paulo: Acadêmica, 1994, p. 120-121.

do ordenamento, quer sejam de natureza material ou meramente processual e, ao seu turno, será ilícita a prova quando sua proibição for de natureza material, vale dizer, quando for obtida ilicitamente, ao passo que as provas ilegítimas são aquelas obtidas com desrespeito ao direito processual. Segundo essa corrente doutrinária, trabalharíamos com o gênero “prova ilegal” e suas espécies: prova ilegítima e prova ilícita. A primeira seria conceituada como aquela colhida com violação a uma ou mais normas de direito processual, ou seja, durante o andamento de processos. Já a segunda seria a obtenção de prova com infração às normas ou princípios de direito material, em âmbito extraprocessual.

Entretanto, para outros doutrinadores, como Marinoni e Arenhart¹¹, ilícita é a prova quando viola uma norma, seja de direito material, seja de direito processual. Se propõe que a expressão “prova ilícita” seja entendida para designar uma violação às normas ou princípios, seja de ordem material ou processual. Isso porque a Constituição Federal brasileira, ao tratar da prova ilícita, não teria feito qualquer distinção entre violação de direitos materiais ou processuais. A inadmissibilidade de provas obtidas por meios ilícitos foi erigida à categoria constitucional.

Assim, como se percebe, não há um consenso sobre a terminologia do termo “prova ilícita”. Uns o colocam como sinônimo de “prova proibida” ou “prova vedada”, como se fosse o próprio gênero, enquanto outros o entendem como uma subespécie de prova ilegal, por exemplo.

Com o devido acato que merecem todos os posicionamentos acima comentados, entendemos ser a “prova ilícita” um único instituto, que abrange a produção probatória violadora de qualquer direito resguardado pelo ordenamento, seja no âmbito material ou processual. Não nos parece adequada a distinção da prova entre “ilícita” e “ilegítima”. Muito embora a etimologia da palavra “ilícito” advenha do latim “illicitus” e signifique o que é

11. MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. *Manual do processo de conhecimento*. 5. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: R T, 2006, p. 325.

contrário à lei ou moral, tecnicamente, ao campo do direito está reservada a observação do lícito e ilícito, enquanto à moral se encarregaria a análise da legitimidade ou não.

Considerando que o fechamento operacional do sistema do direito tem como ponto de partida o reconhecido de dois valores excludentes, interdefiníveis por negação em razão da conformidade com o próprio direito, tudo o que não esteja no campo do “lícito” encontra-se, portanto, no campo do “ilícito”. Tal esquema binário encobre complexas estruturas lógicas, trabalhando o direito com determinados recortes do sistema social das comunicações que lhe são relevantes, atribuindo-lhes o código lícito ou ilícito e, já dentro do sistema jurídico, ocorre nova divisão que permite implementar o código, conectando as comunicações escolhidas e atribuindo-lhes sentido de acordo também com o código lícito ou ilícito. Nesse contexto é que os fatos sociais passam a integrar o sistema jurídico, surtindo os correspondentes efeitos.

4. VEDAÇÃO, NO ÂMBITO TRIBUTÁRIO, DE PROVA ILICITAMENTE PRODUZIDA

Estando veiculado na Constituição da República, o preceito que proíbe o emprego de provas obtidas por meios ilícitos estende-se por todo o ordenamento, não sendo necessária sua enunciação no âmbito infraconstitucional. Ao vedar o uso de provas ilicitamente produzidas, o constituinte referiu-se ao *processo*, de modo amplo, abrangendo, dessa forma, não apenas os processos judiciais, mas também os administrativos¹².

A constituição jurídica dos fatos, dentre eles os fatos jurídicos tributários, encontra limites traçados pelo próprio ordenamento. Este não permite que, em nome da pretensão de provar determinados fatos, violem-se quaisquer direitos

12. No art. 5º, LV, do Texto Constitucional, há expressa referência a “processo judicial ou administrativo”, confirmando não ter o constituinte realizado distinções entre ambos, para fins de aplicação dos princípios gerais do processo.

assegurados. É imperativo, por conseguinte, que as normas infraconstitucionais, ao disciplinarem a produção probatória, rejeitem aquelas modalidades de composição de provas que, de alguma forma, possam comprometer direitos relacionados com a liberdade e individualidade dos sujeitos. Eis, nas palavras de Maria Rita Ferragut¹³, “a segurança jurídica e o respeito aos direitos individuais, impondo limites ao conhecimento humano juridicamente relevante”, evidenciando a dualidade entre mundo do *ser* e do *dever-ser*, entre o sistema social e o jurídico.

A regra impeditiva da adoção de medidas comprometedoras de direitos individuais, aplicada ao campo do direito tributário, não inviabiliza a atividade de fiscalização e arrecadação tributária, pois é excepcionada pela existência de prévia autorização do Poder Judiciário. Tendo este avaliado a pertinência da medida, sua proporcionalidade e necessidade para a preservação de interesse público maior, cabível a permissão para que se adote procedimento normalmente repudiado pelo ordenamento.

5. DA PROVA CONTAMINADA POR DERIVAÇÃO (TEORIA DOS FRUTOS DA ÁRVORE ENVENENADA)

A teoria dos frutos da árvore envenenada (*fruits of poisonous tree*) tem por objetivo disciplinar as consequências processuais da utilização de provas obtidas a partir de outra considerada ilícita. No nosso ordenamento jurídico, provas derivadas de outras provas consideradas ilícitas são inadmissíveis, como forma de garantir proteção aos direitos fundamentais da ampla defesa e do contraditório. Em outras palavras, a prova que possua nexo de causalidade com a prova obtida por meios ilícitos não poderá ingressar nos autos do processo, sendo considerada igualmente ilícita, por derivação. Mas se tal prova puder ser obtida de outra forma ou não apresente

13. FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 50.

causalidade com a originalmente ilícita, não há que se falar em inadmissibilidade de tal prova. Apesar de ser impossível negar, *a priori*, a inadmissibilidade de prova secundária por contaminação pela primária, como forma de garantir proteção aos direitos fundamentais dos cidadãos (teoria do fruto da árvore envenenada), há de se admitir, também, que essa teoria não é absoluta, comportando exceções.

Tais exceções, ou atenuantes, inspiradas no direito norte-americano, são: *limitação da fonte independente* e da *descoberta inevitável*. A limitação da fonte independente (*independent source doctrine*) evidencia que, caso seja demonstrado que a prova obtida por derivação de prova aparentemente ilícita em verdade desta não decorre, deve ser afastado o nexo de causalidade entre elas e, conseqüentemente, do próprio vício de nulidade por ilicitude. Nesses casos, com comprovação de fonte independente, a teoria dos frutos da árvore envenenada não tem aplicação.

Da mesma forma, estaria fora do alcance da teoria da ilicitude por derivação de prova ilícita, quando a descoberta da prova seja inevitável (*inevitable discovery doctrine*), ou seja, na eventualidade de ficar demonstrado que a prova ilícita produzida seria obtida de qualquer forma, afasta-se a contaminação por derivação imposta pela teoria dos frutos da árvore envenenada e a prova é lícita. Ou seja, uma vez comprovado que as provas consideradas “ilícitas” seriam descobertas inevitavelmente se continuássemos seguindo uma linha de investigação independente (que já existia quando da obtenção da prova), ela seria, em verdade, lícita.

Em tais casos, é necessária a comprovação dos pressupostos legais, não sendo possível aplicar referidas teorias com suporte em meras presunções. Assim, o fato de a autoridade fiscal ter o poder-dever de verificar os fatos praticados pelo contribuinte e examinar sua documentação não é suficiente para inferir-se a descoberta inevitável. Se seus procedimentos tiveram início em razão de prova ilícita, é absolutamente descabido presumir que a fiscalização seria desencadeada independentemente das circunstâncias ilegais que lhe deram ensejo.

Concluimos assim que, ainda que a produção das provas secundárias, em si, não tenha incorrido em ilegalidade, o fato de derivarem de provas e procedimentos ilícitos, também as contaminam de ilegalidade.

Esse fenômeno jurídico é explicado pela teoria do fruto da árvore envenenada (*"fruits of poisonous tree"*), elucidada pelos estudiosos do direito penal. Roque Jerônimo Andrade e Antônio Magalhães Gomes Filho, respectivamente, explicam que este fenômeno jurídico implica no reconhecimento da mácula de ilegalidade das provas secundárias que decorram de provas declaradamente ilegais:

A ilicitude original da prova transmite-se, por repercussão, a outros dados probatórios que nela se apoiem, dela derivem ou nela encontrem o seu fundamento causal (na doutrina portuguesa: efeito-à distância), contaminando outros elementos probatórios eventualmente coligidos, oriundos direta ou indiretamente de conduta inaceitável.¹⁴

É impossível negar a priori a contaminação da prova secundária pela ilicitude inicial, não somente por um critério de causalidade, mas principalmente em razão da finalidade com que são estabelecidas as proibições em análise. De nada valeriam tais restrições à admissibilidade da prova se, por via derivada, informações colhidas a partir de uma violação ao ordenamento pudessem servir ao convencimento do juiz – nessa matéria importa ressaltar o elemento profilático, evitando-se condutas atentatórias aos direitos fundamentais e à própria administração correta e leal da justiça penal.¹⁵

Em igual sentido, Ada Pellegrini e Torquato Avolio concluem, respectivamente, que as provas ilícitas por derivação também devem ser excluídas do processo, sob pena de violação a direitos fundamentais:

14. ANDRADE, Roque Jerônimo. *Flagrante Preparado no Âmbito das Provas Ilícitas*. Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, São Paulo, n. 49-50, p. 37-50, jan./dez. 1998, p. 46.

15. GOMES FILHO, Antonio Magalhães. *A inadmissibilidade das provas ilícitas no processo penal brasileiro*. Revista Brasileira de Ciências Criminais. São Paulo, ano 18, n. 85, jul./ago. 2010, p. 403.

Na posição mais sensível às garantias da pessoa humana, e consequentemente mais intransigente com os princípios e normas constitucionais, a ilicitude da obtenção da prova transmite-se às provas derivadas, que são, assim, igualmente banidas do processo.¹⁶

Se a prova ilícita tomada por referência comprometer a proteção a valores fundamentais, como a vida, a integridade física, a privacidade ou a liberdade, essa ilicitude há de contaminar a prova dela referida, tornando-a ilícita por derivação, e, portanto, igualmente inadmissível no processo. Pouco importa, assim, que uma lei ordinária venha ou não a prever expressamente a cominação de inadmissibilidade ou nulidade das provas ilícitas por derivação, pois já estamos diante da ponte – antes extraída do sistema constitucional e ora inserida textualmente na Constituição – que possibilita deduzir a inadmissibilidade processual a partir da ilicitude material.¹⁷

Apesar de ser uma teoria originada no direito norte americano, a teoria dos frutos da árvore envenenada foi internalizada ao direito nacional, posto que o Plenário do próprio Supremo Tribunal Federal a tem aplicado reiteradamente¹⁸.

Dessa forma, na circunstância de as provas colhidas nos autos do processo administrativo serem decorrente de práticas consideradas ilícitas e, portanto, nulas no âmbito de ação penal, estas configuram provas ilícitas por derivação e, desta forma, os atos administrativos que se suportam nessas provas ilícitas não se sustentam no ordenamento jurídico.

Em casos como esse, o STJ já se manifestou no sentido de que as provas que derivam de provas ilícitas também são pechadas de ilicitude:

16. GRINOVER, Ada Pellegrini. *A eficácia dos atos processuais à luz da Constituição Federal*. Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo. São Paulo, n. 37, jun. 1992, p. 135.

17. AVOLIO, Luiz Francisco Torquato. *Provas ilícitas: interceptações telefônicas, ambientais e gravações clandestinas*. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 80.

18. STF - HC: 129646 SP 0005223-20.2015.1.00.0000, Relator: CELSO DE MELLO, Data de Julgamento: 03/10/2020, Segunda Turma, Data de Publicação: 07/10/2020; STF - HC 72588, Rel. Min. Maurício Corrêa, julgamento: 12/06/1996, Tribunal Pleno, Publicação: 04/08/2000; STF - HC 73351, Rel. Min. Ilmar Galvão, Julgamento: 09/05/1996, Tribunal Pleno, Publicação: 19/03/1999.

(...) 2. Se todas as provas que embasaram a denúncia derivaram da vistoria considerada ilegal, é de se reconhecer a imprestabilidade também destas, de acordo com a teoria dos frutos da árvore envenenada, trancando-se a ação penal instaurada. 3. Ordem concedida para determinar o trancamento da ação penal em apreço, sem prejuízo do oferecimento de nova denúncia com base em outras provas admitidas pelo ordenamento jurídico.¹⁹

(...) 3. A teoria dos frutos da árvore envenenada, com previsão constitucional no art. 5º, LVI, da CF/1988, determina que as provas, ainda que lícitas, mas decorrentes de outras ilegais, assim consideradas pela obtenção em desacordo com as normas que asseguram a sua higidez, são consideradas com mácula e devem ser extirpadas do processo. 4. No caso, a indagação de testemunha acerca de prova considerada ilícita macula de ilegalidade o seu depoimento, de modo que deve ser assegurada a higidez de todo o acervo probatório, a fim de conferir a supracitada legitimidade de um eventual édito condenatório, em atenção às garantias de cunho constitucional. (...) ²⁰

Nem se alegue a independências entre as instâncias penal e cível/tributária para pretender a utilização das provas anuladas em processo penal. Sobre o assunto, convém recordar que o ordenamento jurídico é uno e indecomponível, conforme nos ensina Paulo de Barros Carvalho:

É nesse sentido que entrevemos a desvinculação do direito tributário com relação às demais construções do direito positivo, circunstância que lhe empresta, decididamente, traço particular e foros de autonomia, não científica, como de cotio se afirma, mas autonomia meramente didática, uma vez que o direito constitui sistema unitário e indecomponível, debaixo de qualquer pretexto, que não aquele que busca meios e formas de expor a arquitetura de seus institutos, segundo métodos adequados de compreensão.²¹

19. STJ - HC: 392466 CE 2017/0058452-1, Relator: Ministro SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, Data de Julgamento: 12/12/2017, T6 - SEXTA TURMA, Data de Publicação: DJe 12/03/2018.

20. STJ - HC: 426421 SP 2017/0306664-2, Relator: Ministro RIBEIRO DANTAS, Data de Julgamento: 06/03/2018, T5 - QUINTA TURMA, Data de Publicação: DJe 12/03/2018.

21. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 29 ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 379.

Nessa senda, a ramificação do direito em searas se deflagra como prerrogativa da ciência do direito, a qual visa facilitar o estudo e a compreensão deste sistema linguístico normativo, o que não lhe retira o caráter unitário.

Tratando-se de sistema unitário e indecomponível, a realidade jurídica constituída no âmago desse sistema deve ser igualmente una. Ou seja, não se pode admitir que o STJ declare a ilicitude das provas colhidas nos autos da ação penal e, paralelamente, estas sejam admitidas para fins de constituição de créditos tributário, sob o argumento de independência das instâncias.

Pautando-se o ato administrativo em provas obtidas por meio do procedimento expurgado pelo juízo penal, a ilegalidade do referido ato administrativo se deflagrará como inafastável e, portanto, comprovada de plano.

6. CONCLUSÕES

Diante das premissas firmadas, concluímos que, se as provas que fundamentam a autuação fiscal tiverem sido, no âmbito de ação penal, declaradas como ilegais, então estas não se prestam para fundamentar a constituição de créditos tributários.

Do mesmo modo, se o procedimento de fiscalização tiver sido deflagrado em virtude de prova posteriormente reconhecida em ação penal como ilícita, então, com fundamento na teoria dos frutos da árvore envenenada (*"fruits of poisonous tree"*), todo o processo administrativo deflagra-se como ilícito por derivação.

Sendo as provas anuladas por decisão proferida em ação penal, o argumento de independência entre as instâncias não pode ser utilizado para convalidar os atos administrativos tributários que se fundamentaram em tais provas ilícitas.

Por fim, o fato de a autoridade fiscal ter o poder-dever de verificar os fatos praticados pelo contribuinte e examinar sua documentação não é suficiente para inferir-se a descoberta inevitável. Se os procedimentos fiscalizatórios tiveram início

em razão de prova ilícita, é absolutamente descabido presumir que a fiscalização seria desencadeada independentemente das circunstâncias ilegais que lhe deram ensejo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, Roque Jeronimo. *Flagrante Preparado no Âmbito das Provas Ilícitas*. Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, São Paulo, n. 49-50, p. 37-50, jan./dez. 1998.

AVOLIO, Luiz Francisco Torquato. *Provas ilícitas: interceptações telefônicas, ambientais e gravações clandestinas*. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 29 ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de direito processual civil*. v. III. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2001.

FOUREZ, Gérard. *A construção das ciências*. Tradução de João Duarte. Lisboa: Instituto Piaget, 2002.

GOMES FILHO, Antonio Magalhães. *A inadmissibilidade das provas ilícitas no processo penal brasileiro*. Revista Brasileira de Ciências Criminais. São Paulo, ano 18, n. 85, jul./ago. 2010.

GRINOVER, Ada Pellegrini. *A eficácia dos atos processuais à luz da Constituição Federal*. Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo. São Paulo, n. 37, jun. 1992.

GRINOVER, Ada Pellegrini. *O processo em sua unidade*. Rio de Janeiro: Forense, 1980.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*. São Paulo: Acadêmica, 1994.

SOARES, Fábio Aguiar Munhoz. *Prova ilícita no processo: de acordo com a nova reforma do Código de Processo Penal*. 1. ed. (2009). 1. reimp. Curitiba: Juruá, 2011.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016.