

UM EXAME DA JURISPRUDÊNCIA DO CARF QUANTO À CONSIDERAÇÃO DA PROVA ILÍCITA NO PROCESSO TRIBUTÁRIO

André Elali

Professor Associado de Direito Tributário da Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN) com Estágio de Pesquisa de Pós-doutoramento na *Queen Mary University of London*. Doutor em Direito pela UFPE com Estágio e Bolsa de Pesquisa no *Max-Planck-Institut für Steuerrecht*. Advogado e Membro do IBDT e da APET.

Manoel Cipriano Bisneto

Master of Laws (LL.M.) Tax Law/Taxation pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN). Advogado.

SUMÁRIO: 1 Objeto e método do estudo 2 Ponderações gerais sobre o processo no direito tributário 3 A prova tributária no contexto jurídico brasileiro 4 Análise das decisões do CARF – o tema da “prova ilícita” 5 Conclusão 6 Referências.

RESUMO: O presente artigo possui como objetivo examinar a formação e a utilização da prova ilícita no processo tributário, avaliando a estabilidade da jurisprudência e os seus aspectos atuais e polêmicos.

PALAVRAS-CHAVE: Tributação. Prova. Processo tributário. Segurança jurídica.

AN EXAMINATION OF CARF JURISPRUDENCE REGARDING THE CONSIDERATION OF ILLICIT EVIDENCE IN TAX PROCEEDINGS

CONTENTS: 1 Object and method of the study 2 General considerations on the process in tax law 3 Tax evidence in the Brazilian legal context 4 Analysis of CARF decisions – the theme of “illicit evidence” 5 Conclusion 6 References.

ABSTRACT: This article aims to examine the use and correct interpretation of the use of the illegal proof in tax disputes, evaluating the stability of the jurisprudence and its current and polemic aspects.

KEYWORDS: Taxation. Proof. Tax dispute. Legal stability.

1 OBJETO E MÉTODO DO ESTUDO

O tema que motiva o presente estudo é o emprego da prova ilícita no processo tributário no momento atual. O sistema jurídico brasileiro tem sofrido numerosas influências de mudanças legislativas, da evolução econômica e digital da sociedade, bem como do emprego de métodos jurídicos diferentes, que envolvem a evolução e os efeitos e muitas distorções da teoria dos princípios, a invasão de competências do Poder Judiciário e a flexibilização de garantias do cidadão e do contribuinte, como a legalidade.

Pretende-se examinar e reiterar, nesse contexto, as tendências da jurisprudência em matéria de provas no processo e como as decisões afetam o sistema jurídico, ressaltando o tema do uso da prova ilícita e seus efeitos no direito tributário.

O presente trabalho se situa na dogmática jurídica, pois se utilizou dos conceitos jurídicos postos para identificar e pormenorizar o conteúdo da legalidade tributária e seus reflexos. No entanto, além do método dedutivo convencional de uma pesquisa bibliográfica, utilizou-se como método de pesquisa o método indutivo, tendo em vista que a segunda seção deste trabalho voltou-se à análise dos casos concretos. Nesse sentido, a metodologia da análise de decisões permite organizar informações relativas às decisões proferidas em um determinado contexto, verificar a coerência decisória e produzir uma explicação de sentido das decisões.

Realizou-se, inicialmente, uma pesquisa exploratória que foi feita com o intuito de se familiarizar com o campo de discussão do problema jurídico da presente pesquisa. Após essa fase, foi feito o recorte temático das decisões, a fim de identificar apenas as decisões que tratavam acerca da admissão de provas ilícitas. Além disso, houve o recorte institucional, oportunidade em que foi eleito o CARF como sendo o tribunal em que recairia o estudo. Utilizou-se como critério para selecionar as decisões analisadas a busca textual pelas palavras “provas ilícitas” e, em seguida, “prova emprestada” e, por fim, “prova inexistente”, estabelecendo uma análise cronológica das decisões, a fim de tentar imprimir uma evolução, ou não, acerca da aplicação do preceito.

Após a aplicação do filtro com o boleador “and”, houve a aferição da pertinência temática de mais de 70.728 decisões retornadas, restando selecionadas apenas 30 após a leitura preliminar. Por fim, selecionaram-se 11 decisões que

representam marco de manutenção e/ou mudança de entendimento acerca da matéria ou representam uma flexibilização da regra que impede a utilização.

2 PONDERAÇÕES GERAIS SOBRE O PROCESSO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

O tema do processo é complexo e envolve múltiplas facetas¹. O processo é instrumento que permite a interpretação e a aplicação do direito. E, por isso mesmo, envolve a construção dos elementos do conhecimento. Como adverte Fabiana Del Padre Tomé, não existe conhecimento sem sistema de sentido², caracterizando-se o processo num conjunto de parâmetros que permite posicionar univocamente, quase sempre, um objeto num sistema maior (Estado de Direito) que está sujeito às experiências dos intérpretes.

Por outro lado, a experiência, etimologicamente, é entendida como o ato de se aprender ou conhecer além das fronteiras, dos limites³. Até uma compreensão rudimentar do mundo depende de um ponto referencial, orientando-se por coordenadas de tempo e de espaço⁴. A experiência é o que nos passa, o que nos acontece, o que nos toca e tem como destinatário o sujeito da experiência. Ele

1. SOARES, Marcos José Porto; ZANARDI, Glaziele. Distinção entre processo e procedimento. *Revista de Processo – RePro*, v. 246, ago. 2015.
2. TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário: derecho tributario – tópicos contemporâneos*. Traducción: Juan Carlos Panez Solórzano. Lima: Grijley, 2010. A autora utilizou no texto a nomenclatura “sistema de referência”; contudo, por não acreditarmos que o Direito seja um sistema puramente relacional (um modelo lógico das informações), mas sim não relacional (modelo mais flexível em que as informações não precisam seguir um esquema rígido), o processo seria um modo de conferir sentido ao modelo. Dessa maneira, a expressão “sistema de sentido”, parece se encaixar melhor com as reflexões.
3. A palavra *experientia* é formada por três partículas, que são: “ex” (fora), “peri” (perímetro, limite) e “entia” (ação de conhecer, aprender ou conhecer).
4. “Assim é que uma criança nascida na cidade grande consegue distinguir ruídos de caminhões e automóveis, reconhece o cheiro do monóxido de carbono etc., ao passo que a criança de uma fazenda localizada no interior identifica o som do rastejar da cobra, bem como o piar das diversas espécies de pássaros. O “saber” de ambas é diferente, em função do sistema de referência de cada uma. Cada pessoa, conforme seus sistemas de referência, ou seja, suas vivências, dispõe de um particular e específico “saber”. É em consequência disso que um mesmo evento ou um único fato podem ser interpretados diferentemente pelos indivíduos” (TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário: derecho tributario – tópicos contemporâneos*. Traducción: Juan Carlos Panez Solórzano. Lima: Grijley, 2010).

é um ponto de chegada, um lugar a que chegam as coisas, como um lugar que recebe o que chega e que, ao receber, lhe dá lugar⁵.

Diversos doutrinadores tentaram afastar a experiência do intérprete da aplicação da norma. Um exemplo disso foi o desenvolvimento do conceito de tipicidade fechada, uma contradição em termos que, inclusive, recebe diversas críticas. Dentre as análises contrárias aos tipos fechados, inferem-se posições de Ricardo Lobo Torres, Luís Eduardo Schoueri, Fernando Zilveti e Sergio André Rocha.

A própria ideia de determinação é, efetivamente, contraditória com a de tipo. E isto porque o tipo é aberto, opondo-se, por isso mesmo, ao conceito. Enquanto este permite uma determinação exata, o tipo descreve-os a partir de certas características típicas. Ambos, todavia, são abstrações da realidade que sofrerá interferências do intérprete/aplicador.

Alguns autores tentaram resolver tais problemas, como Paulo de Barros Carvalho, ao difundir a aplicação do constructivismo lógico-semântico, a fim de constituir a realidade pela linguagem, de tal modo que não fosse possível constatar fato jurídico sem linguagem⁶. Segundo o autor, a utilidade do método seria “de primeiro, por sair amarrando e costurando os conceitos fundamentais, estipulando o conteúdo semântico dos termos e expressões de que se servem os especialistas; de segundo, porque projeta os elementos especulativos, preparando-os para outra sorte de indagações, agora de cunho culturalista; e, por fim, munidos desse poderoso instrumental, aplicá-lo ao direito tributário dos nossos dias”⁷.

De algum modo, é um retorno às discussões da impossibilidade de se pensar um direito tributário que abarque a ideia de um tipo fechado. Por isso, a importância do processo administrativo tributário para atribuir sentido e ordem à atuação do ente tributante, sem que a existência de conceitos vagos

5. BONDÍA, Jorge Larrosa. Notas sobre a experiência e o saber de experiência. Tradução: João Wanderley Geraldi. *Revista Brasileira de Educação*, n. 19, p. 20-28, 2002.

6. CARVALHO, Paulo de Barros. Constructivismo lógico-semântico. In: CARVALHO, Aurora Tomazini de (coord.). *Constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2020. v. III. [e-book].

7. CARVALHO, Paulo de Barros. Constructivismo lógico-semântico. In: CARVALHO, Aurora Tomazini de (coord.). *Constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2020. v. III. [e-book].

e indeterminados (v.g., verdade no processo tributário) seja apta a cercear os direitos fundamentais dos contribuintes.

O processo administrativo tributário, além de ser o meio para atribuir sentido ao fato que dá origem à tributação, é o conjunto de atos ordenados que tem como finalidade o correto processo de tipificação, isto é, a correta aplicação do ato do lançamento, com a correspondência entre a previsão normativa e o fato econômico.

Cabe esclarecer, nesse sentido, que o processo administrativo específico do direito tributário recebe na legislação, na doutrina e na jurisprudência diversos tipos de denominação, como “processo administrativo tributário”, “processo administrativo fiscal”, “procedimento administrativo fiscal”. Embora recebam diversos nomes, todos eles tratam de uma mesma situação jurídica: o momento em que o Estado fiscal informa ao contribuinte que se tornou credor deste, em razão da verificação do fato gerador em alguma atividade (modo amplo) desenvolvida pelo contribuinte, ofertando-lhe a oportunidade para pagamento e o exercício de ampla defesa e contraditório.

O parâmetro básico para o início do procedimento está prescrito no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), tendo como mais importante a notificação do contribuinte com relação ao lançamento efetuado ou quanto à lavratura do auto de infração. A fase contenciosa do procedimento se inicia com a impugnação do contribuinte que, após ser intimado, não aceita o lançamento e se insurge quanto ao pagamento. Nesse momento, o Estado está obrigado a oferecer ao contribuinte os meios necessários ao exercício da ampla defesa e garantir toda a instrumentalidade para que possa exercer tal direito plenamente.

Nesse contexto, a prova se mostra como o meio pelo qual se obterá a “verdade” dos fatos e comprovará a concretude dos elementos que constituem a obrigação tributária agora liquidada pelo ato de lançamento. A discussão acerca da ilegalidade da prova no âmbito do direito tributário sempre esteve em segundo plano, considerando-se que o fisco possui uma variedade de métodos para obter a confirmação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Entre esses métodos, incluem-se as obrigações acessórias, as trocas de informações sigilosas (conforme estabelecido no art. 198 do CTN), cooperações interfederativas (conforme previsto no art. 199 do CTN), solicitações de informações bancárias (conforme a Lei Complementar 105/2001) e os diversos procedimentos de fiscalização delineados no CTN.

No entanto, a utilização de evidências obtidas no contexto de procedimentos penais tem suscitado reflexões sobre a legitimidade do seu uso indiscriminado como meio de comprovação da realização do fato gerador. Em razão disso, o presente trabalho busca investigar o processo administrativo fiscal e a legalidade da utilização de provas ilícitas, utilizando, para isso, a revisão narrativa da literatura existente, a fim de enriquecer o processo de busca, análise e descrição de um corpo do conhecimento centrado no processo administrativo fiscal e em provas, com o intuito de responder ao problema de pesquisa, que se constitui nos seguintes pontos: (1) provas nulas podem ser emprestadas para o procedimento fiscal? (2) provas nulas podem justificar atos de lançamento tributário? (3) eventuais provas ilegais que deram base para lançamentos podem ser usadas para justificar outras medidas de responsabilização e constrição patrimonial?

3 A PROVA TRIBUTÁRIA NO CONTEXTO JURÍDICO BRASILEIRO

A Constituição consagrou como princípios fundamentais a ampla defesa e o contraditório, estruturas do devido processo legal e que garantem um modelo jurídico com segurança jurídica. Em razão disso, a regra basilar é que todos os tipos de provas são permitidos e praticados, desde que admitidos em lei e moralmente legítimos.

Apesar da ampla liberdade, determinados meios de provas estão intimamente relacionados ao “ramo” do direito em que serão aplicados. Como exemplo, temos a prova testemunhal, fundamental nos processos civil e penal, mas quase nunca usada no processo tributário, embora não exista nada que impeça a sua utilização. No direito tributário, a prova documental é rotineiramente utilizada, oriunda da escrita contábil do próprio contribuinte e das declarações por ele prestadas ao fisco. A prova documental poderá ser validada pelo documento a que se aproveite o conteúdo, mas também poderá ser rejeitada por irregularidade em sua construção ou pelo meio de sua obtenção. A distinção entre fatos e provas parece óbvia, no entanto nos parece importante ressaltá-la, especialmente em razão de que sobre um fato poderá recair um ou mais meios de prova.

Prova é todo elemento pelo qual se procura comprovar a (i) existência e (ii) a veracidade de um fato. No direito processual penal e civil, sua finalidade é influenciar o convencimento do julgador. No direito tributário, embora também

cumpra esse papel, a prova servirá para comprovar a realização do fato concreto que dará ensejo à tributação.

O direito tributário é guiado pelos princípios da legalidade e da igualdade tributária. Dessa maneira, a obrigação tributária somente se verificará quando o fato descrito no antecedente da regra-matriz de incidência existir. Nesse contexto, a figura da prova é de extrema relevância, pois sem ela não existe fundamento para a aplicação das normas tributárias e constituição do fato jurídico tributário que estabelecerá o enlaço obrigacional⁸.

Quando se capta um fato da vida por meio de um conceito determinado, consubstanciado em um ou mais termos, o que se faz é determinar algumas notas fixas que irão caracterizá-lo no dispositivo legal exaustivamente; como exemplos, os conceitos de “homem”, “mulher”, “pessoa física” e “jurídica”. O processo de qualificação do fato acontece por intermédio da subsunção, um processo tendente a lógico, que compatibiliza as características contidas na norma com as colhidas no fato concreto, considerando-se subsumido quando ocorrida a compatibilidade necessária.

Contudo, um mesmo fato poderá ser objeto de diversos meios de provas, daí decorrendo o problema de quando uma das provas é ilícita. Ainda que as provas sejam vocacionadas a elucidar o mesmo objeto, uma prova poderá ser totalmente independente da outra. O fato em si tem sua autonomia realçada quando uma segunda prova, embora decorrente da ilícita, desliga-se juridicamente⁹.

Nesse caso, temos a aplicação da teoria americana da *inevitable discovery exception*, criada pela Suprema Corte dos Estados Unidos em 1984, no julgamento do caso *Nix versus Williams*¹⁰. Há casos em que, embora a prova tenha sido licitamente constituída, a sua obtenção se deu de maneira ilícita (v.g., com invasão do domicílio; depoimento testemunhal prestado a partir de conhecimento obtido de forma ilícita). Em outros casos, por sua vez, a ilicitude está na sua produção.

-
8. TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário: derecho tributario – tópicos contemporâneos*. Traducción: Juan Carlos Panez Solórzano. Lima: Grijley, 2010.
 9. MARINONI, Luiz Guilherme. Prova ilícita. In: DANTAS, Bruno; CRUXÊN, Eliane; SANTOS, Fernando; LAGO, Gustavo Ponce de Leon (org.). *Os alicerces da redemocratização*. Brasília, DF: Senado Federal, 2008. (Constituição de 1988: o Brasil 20 anos depois, v. I).
 10. *Nix v. Williams*, 467 U.S. 431 (1984), was a U.S. Supreme Court case that created an “inevitable discovery” exception to the exclusionary rule.

A discussão sobre a ilegalidade da prova no direito tributário sempre ficou em segundo plano, tendo em vista que o fisco detém diversos meios de obtenção da comprovação da verificação do fato gerador da obrigação tributária, dentre eles as obrigações acessórias, os intercâmbios de informações sigilosas (art. 198 do CTN), as cooperações interfederativas (art. 199 do CTN), a requisição de informações bancárias (LcP 105/2001) e os diversos procedimentos de fiscalizações previstos no CTN.

Nesse contexto, a utilização de provas obtidas no seio de procedimentos penais tem despertado reflexões sobre a legitimidade da utilização indiscriminada como meio para comprovar a realização do fato gerador. Até que ponto a prova produzida no procedimento penal, posteriormente considerada ilícita, pode gerar motivações dos lançamentos tributários?

Sabe-se que o processo administrativo tributário tem como objetivo a busca pela verdade material em relação aos eventos tributários. Os indivíduos têm a oportunidade de participar na produção de evidências. A condução dos atos é realizada pela administração fiscal, que assume a função de órgão julgador na esfera administrativa. Mas o processo segue o *due process of law*, estruturado pelo direito à ampla defesa e ao contraditório. Logo, poderá haver uma violação dos princípios que regem o processo administrativo quando da admissão de provas emprestadas de outros ramos do direito sem a observância de parâmetros mínimos que garantam a legitimidade da prova.

Sobre o tema, a jurisprudência do STJ é firme sobre a possibilidade de se utilizar prova emprestada de inquérito policial e de processo criminal na instrução de processo administrativo disciplinar (PAD), desde que assegurados o contraditório e a ampla defesa. O entendimento está cristalizado na Súmula 591/STJ: “É permitida a prova emprestada no processo administrativo disciplinar, desde que devidamente autorizada pelo juízo competente e respeitados o contraditório e a ampla defesa”.

Em outros casos, o STJ admitiu ser possível utilizar interceptação telefônica emprestada de processo penal no PAD, desde que devidamente autorizada pelo juízo criminal – responsável pela preservação do sigilo de tal prova –, observadas as diretrizes da Lei 9.296/1996. O MS 17.534 foi um dos precedentes que embasaram a edição da súmula. No voto desse precedente, o Ministro Humberto Martins, relator do recurso, reconheceu a possibilidade de uso de interceptações telefônicas na forma de provas emprestadas. Destacou-se que, no

caso, foram observados os critérios necessários para a utilização desse tipo de prova: a devida autorização judicial e a oportunidade de o servidor contraditar o seu teor ao longo da instrução.

Contudo, é importante destacar que o sentido atribuído pelo STJ, ao admitir a utilização de prova emprestada no PAD, não poderá ser simplesmente transportado para o direito tributário. No contencioso tributário, somente será oportunizado corretamente o contraditório quando os fatos jurídicos que deem ensejo à tributação puderem ser impugnados especificamente, em atenção ao disposto no art. 142 do CTN, com prazo para prestar informações antes da autuação e circularização de informações, não nos parecendo adequada a utilização da prova emprestada como fonte direta para o lançamento do tributo, sem que se observe a estrutura do processo administrativo fiscal.

Encontramos no Decreto n. 70.235/1972, que regulamenta o processo administrativo tributário federal, menção à prova emprestada processual:

Art. 30. Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a im procedência desses laudos ou pareceres. [...]

§ 3º Atribuir-se-á eficácia aos laudos e pareceres técnicos sobre produtos, exarados em outros processos administrativos fiscais e trasladados mediante certidão de inteiro teor ou cópia fiel, nos seguintes casos: (Incluído pela Lei n. 9.532, de 1997)

a) quando tratarem de produtos originários do mesmo fabricante, com igual denominação, marca e especificação; (Incluído pela Lei n. 9.532, de 1997)

b) quando tratarem de máquinas, aparelhos, equipamentos, veículos e outros produtos complexos de fabricação em série, do mesmo fabricante, com iguais especificações, marca e modelo.

Sabe-se que o lançamento tributário é atividade privativa e envolve a aplicação da legislação tributária sobre fatos jurídicos previstos na norma que institui as denominadas obrigações tributárias, desde que em consonância com o regime jurídico tributário. Quando os lançamentos são expedidos em face de compartilhamento de provas de procedimentos penais, a validade das provas no procedimento judicial é requisito primordial e indispensável para a regularidade de sua utilização no âmbito tributário. O que se tem, portanto, é a

nulidade das “provas”. Nesse contexto, afasta-se da certeza que caracteriza a prova.

Veja-se que, diferentemente de meras probabilidades¹¹, a prova deve apresentar objetivamente que determinado fato ocorreu e que sobre ele há efeitos jurídicos. E, no direito brasileiro, o ônus da prova é do fisco¹². Nesse sentido, é insustentável qualquer lançamento tributário ou qualquer ato administrativo expedido sem suporte em provas válidas¹³.

E isso porque a declaração de nulidade da prova, portanto, afeta o ato administrativo que realizou os lançamentos tributários, porquanto baseados em documentos inidôneos dentro do modelo de legalidade que o Estado brasileiro adota. Em sendo assim, parece ser inquestionável a noção de que qualquer ato de infração baseado em provas nulas acaba maculado, havendo que ser expelido do ordenamento jurídico¹⁴. Dessa maneira, caso declarada nula a prova no processo judicial, a prova equivale, no método jurídico, à sua inexistência, especialmente em matéria tributária, pois afasta o ato administrativo da legalidade e da segurança jurídica.

É oportuna, nesse sentido, a lição de Maria Rita Ferragut a respeito da qualificação de “enunciados como ‘prova’”, pois sujeita “ao cumprimento de métodos de produção reconhecidos pelo sistema”¹⁵. Dessa forma, “para ingressar no ordenamento jurídico, o direito positivo seleciona as propriedades que entram e as que ficam fora do sistema: é a dualidade do ser e do dever-ser, do

11. Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 319.

12. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. Notas sobre a prova no processo administrativo tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 859-860.

13. Cf. TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário: derecho tributario – tópicos contemporâneos*. Traducción: Juan Carlos Panes Solórzano. Lima: Grijley, 2010. p. 623.

14. “Tratando-se de lançamento realizado pela autoridade administrativa, esta precisa motivar seu ato mediante emprego de linguagem das provas. Sendo a norma individual e concreta emitida pelo particular, a ele incumbe demonstrar a veracidade dos fatos alegados (essa comprovação pode consistir em deixar à disposição da fiscalização os documentos relativos ao fato relatado no antecedente da norma individual e concreta). Caso o ato de lançamento não se fundamente em provas, estará irremediavelmente maculado, devendo ser retirado do ordenamento” (cf. TOMÉ, Fabiana Del Padre. Prova e aplicação do direito tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo [coord.]. *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 621).

15. Cf. FERRAGUT, Maria Rita. *As provas e o direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 59.

sistema social e do jurídico. É a segurança jurídica e a legalidade impondo limites ao conhecimento humano juridicamente relevante. Por conta disso, muitos fatos sociais não assumem o *status* de fato jurídico”¹⁶, não se admitindo que uma prova considerada nula em um processo judicial seja reinserida no direito tributário, retomando seu *status* de validade.

4 ANÁLISE DAS DECISÕES DO CARF – O TEMA DA “PROVA ILÍCITA”

A legalidade vincula a atividade da autoridade fiscal, sendo seu o ônus de provar¹⁷ o fato que ensejou a exigência do crédito tributário. Embora admita a utilização de provas emprestadas¹⁸, o CARF somente as entende como válidas quando garantido o direito ao contraditório no juízo de destino, significando que a parte interessada tenha a oportunidade de se opor à prova apresentada e impugná-la adequadamente¹⁹.

No julgamento do Acórdão 3403-002.249, a 4ª Turma do CARF entendeu que “não podem ser admitidas no processo administrativo provas consideradas nulas pelo Poder Judiciário”, tendo tal conclusão se dado pela análise do Decreto n. 7.574/2011, que consolidou a legislação federal em matéria processual tributária, com a previsão expressa da imprestabilidade das provas obtidas por meio ilícito, *verbis*:

16. Cf. FERRAGUT, Maria Rita. *As provas e o direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 59.

17. “SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO FISCAL. REQUISITOS DO AUTO DE INFRAÇÃO E ÔNUS DA PROVA. O LANÇAMENTO FISCAL, ESPÉCIE DE ATO ADMINISTRATIVO, GOZA DA PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE; ESSA CIRCUNSTÂNCIA, TODAVIA, NÃO DISPENSA A FAZENDA PÚBLICA DE DEMONSTRAR, NO CORRESPONDENTE AUTO DE INFRAÇÃO, A METODOLOGIA SEGUIDA PARA O ARBITRAMENTO DO IMPOSTO — EXIGÊNCIA QUE NADA TEM A VER COM A INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA, RESULTANDO DA NATUREZA DO LANÇAMENTO FISCAL, QUE DEVE SER MOTIVADO. RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO. [...] O lançamento fiscal, espécie de ato administrativo, goza da presunção de legitimidade; essa circunstância, todavia, não dispensa a Fazenda Pública de demonstrar, no correspondente auto de infração, a metodologia seguida para arbitramento do imposto — exigência que nada tem a ver com a inversão do ônus da prova, resultando da natureza do lançamento fiscal, que deve ser motivado” (STJ, REsp n. 48.516/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Ari Pargendler, j. 23.09.1997, DJ 13.10.1997, p. 51.553).

18. Acórdão n. 302-39.123, Processo n. 11042.000249/2004-87.

19. Acórdão n. 3401-003.864, Processo n. 15586.000851/200932, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária.

Art. 24. São hábeis para comprovar a verdade dos fatos todos os meios de prova admitidos em direito (Lei n. 5.869, de 11 de janeiro de 1973, art. 332).

Parágrafo único. São inadmissíveis no processo administrativo as provas obtidas por meios ilícitos (Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 30).

Concluindo que não se admite, no processo de formação do lançamento, a utilização de provas adquiridas por meio ilícito, ainda que sob a pretensão de cumprimento de ordem judicial, mas extrapolando os limites nela fixados, destaca-se a existência de precedente do STF no mesmo sentido (Ação Penal n. 3.073 Distrito Federal RF 252/6.869).

Em outra decisão (Acórdão n. 3402-008.925), a 3ª Seção de Julgamento do CARF fixou o entendimento de que cabe à autoridade fiscal apresentar as provas dos fatos imputados no auto de infração, sendo a carência probatória ensejadora de improcedência da autuação. Inexistindo prova, portanto, em razão da declaração de nulidade pelo Poder Judiciário, não resta substrato ao lançamento suficiente para a manutenção da imputação fiscal. Dessa forma, qualquer auto de infração baseado em provas nulas acaba maculado, havendo que ser expelido do ordenamento jurídico, devendo ser tratado como prova inexistente ou inválida.

Sobre o assunto, no julgamento do Acórdão n. 3102-00.696 (Processo n. 11050.000234/2006-81), o CARF entendeu que é nula, por vício formal insanável, a notificação de lançamento lastreada em meias afirmações ou presunções da autoridade fiscal, desacompanhada dos indispensáveis elementos de prova destinados à comprovação do fato jurídico tributário nela direta ou indiretamente relatado²⁰.

20. “[...] ÔNUS DA PROVA DA AUTORIDADE LANÇADORA AUSÊNCIA DE PROVA. VÍCIO FORMAL INSANÁVEL. NULIDADE. Por força dos princípios tributários da estrita legalidade e da tipicidade, a autoridade fiscal lançadora tem o dever de provar, nos autos do processo administrativo fiscal, o fato jurídico tributário que motivou a formalização da exigência do crédito tributário. O documento que formaliza a exigência do crédito tributário deve estar alicerçado em robustos elementos de prova que, necessariamente, deverão ser acostados aos autos do processo administrativo fiscal. É nulo, por vício formal insanável, a Notificação de Lançamento lastreada em meias afirmações ou presunções da autoridade fiscal, desacompanhado dos indispensáveis elementos de prova destinados à comprovação do fato jurídico tributário nela direta ou indiretamente relatado (art. 9º do PAF). [...] Processo Anulado” (CARF, Acórdão n. 3102-00.696, Processo n. 11050.000234/2006-81, sessão 01.07.2010).

No Acórdão 103-21-652, o CARF entendeu que as exigências tributárias somente podem ser formalizadas com prova segura dos fatos que revelem o auferimento da receita passível de tributação ou mediante a demonstração de que ocorreram os fatos expressamente arrolados pela lei como presunção de omissão de receitas²¹. Incumbe, portanto, à Fazenda apresentar o conjunto de indícios que permita ao julgador alcançar a certeza necessária para seu convencimento, afastando possibilidades contrárias, mesmo que improváveis²². Tal entendimento, inclusive, foi reafirmado pelo CARF ao impedir que a prova considerada ilícita fosse utilizada como fundamento para o “redirecionamento da execução fiscal” por meio da responsabilidade solidária:

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CÁLCULO DAS MULTAS REGULAMENTARES. PROVAS OBTIDAS POR MEIO ILÍCITOS. Os meios utilizados para obtenção das provas contidas nos autos foram considerados como ilícitos pelo Poder Judiciário. Assim, as provas carreadas aos autos são imprestáveis, não restando comprovado o interesse comum das pessoas jurídica e físicas às quais foi atribuída responsabilidade solidária. Do mesmo modo, há de se exonerar as multas regulamentares, em razão de terem sido calculadas com base em documentos ilícitos (Acórdão n. 3301-003.060, Processo n. 19647.003588/201066).

Contudo, o CARF, também aplicando a teoria da descoberta inevitável e da fonte independente, optou por manter, em determinados casos, a autuação fiscal quando ficasse demonstrado que elas poderiam ser obtidas por uma fonte independente, bastando, para tanto, que se desse andamento aos trâmites

-
21. “IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – INDÍCIOS – A atividade administrativa de lançamento há de se submeter ao princípio da reserva legal, o que faz com que as exigências tributárias somente possam ser formalizadas com prova segura dos fatos que revelem o auferimento da receita passível de tributação ou mediante a demonstração de que ocorreram os fatos expressamente arrolados pela lei como presunção de omissão de receitas” (CC, 3ª Câmara, 2ª Turma, Acórdão 103-21-652, Rel. Cons. Paulo Jacinto do Nascimento, j. 18.06.2004).
22. “RECURSO VOLUNTÁRIO – OMISSÃO DE RECEITA – PRESUNÇÃO SIMPLES – Incumbe à fiscalização apresentar um conjunto de indícios que permita ao julgador alcançar a certeza necessária para seu convencimento, afastando possibilidades contrárias, mesmo que improváveis. A certeza é obtida quando os elementos de prova confrontados pelo julgador estão em concordância com a alegação trazida aos autos. Se remanescer uma dúvida razoável de improcedência da exação, o julgador não poderá decidir contra o acusado. No estado de incerteza, o Direito preserva a liberdade em sua aceção mais ampla, protegendo o contribuinte da inferência do Estado sobre seu patrimônio” (Câmara Superior de Recursos Fiscais, 1ª Turma, Acórdão 01-05-095, Rel. Marcos Vinícius Neder de Lima, j. 17.10.2004).

típicos e de praxe, próprios da investigação fiscal, como ocorreu no julgamento do Acórdão n. 9303-008.694.

5 CONCLUSÃO

A prova que motiva a expedição de lançamentos tributários não pode ser admitida quando decretada a sua nulidade, isto é, quando se reconhece a sua ilicitude. Ao se analisar o teor das decisões do CARF sobre o tema, evidencia-se um comprometimento com a legalidade e com a proteção do devido processo legal. Essa tendência é a mesma no Poder Judiciário. Assim, a salvaguarda do contraditório e da ampla defesa, a rejeição de provas ilícitas e a imposição de ônus probatório à autoridade fiscal contribuem para a integridade e a justiça do sistema tributário. Por outro lado, a estabilidade da jurisprudência é fator positivo do modelo do Estado de Direito e deve ser preservada diante do valor da segurança jurídica e da igualdade tributária, fator fundamental para a implementação do modelo de desenvolvimento teorizado na ordem econômica (com destaque à liberdade de concorrência).

6 REFERÊNCIAS

- ALVIM, Tereza Arruda. Processo tributário. In: ALVIM, Tereza Arruda (coord.). *Repertório de jurisprudência e doutrina sobre processo tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.
- BONDÍA, Jorge Larrosa. Notas sobre a experiência e o saber de experiência. Tradução: João Wanderley Geraldi. *Revista Brasileira de Educação*, n. 19, p. 20-28, 2002.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Curso de processo administrativo tributário*. São Paulo: Malheiros, 2006.
- CARNELUTTI, Francesco. *Manuale di diritto processuale civile*. 4. ed. Torino: UTET, 1973.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Constructivismo lógico-semântico. In: CARVALHO, Aurora Tomazini de (coord.). *Constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2020. v. III. [e-book].

CARVALHO, Paulo de Barros. Notas sobre a prova no processo administrativo Tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

FERRAGUT, Maria Rita. *As provas e o direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017.

FERRAZ, Sergio; DALLARI, Adilson Abreu. *Processo administrativo*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MARINONI, Luiz Guilherme. Prova ilícita. In: DANTAS, Bruno; CRUXÊN, Eliane; SANTOS, Fernando; LAGO, Gustavo Ponce de Leon (org.). *Os alicerces da redemocratização*. Brasília, DF: Senado Federal, 2008. (Constituição de 1988: o Brasil 20 anos depois, v. I).

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Princípios fundamentais do direito administrativo tributário: a função fiscal*. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

SOARES, Marcos José Porto; ZANARDI, Glaziele. Distinção entre processo e procedimento. *Revista de Processo – RePro*, v. 246, ago. 2015.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário: derecho tributario – tópicos contemporâneos*. Traducción: Juan Carlos Panez Solórzano. Lima: Grijley, 2010.

