



UNIVERSIDADE DO SUL DE SANTA CATARINA
TCHARLES DA CRUZ KOCH

TEORIA DA PROVA:
POSSIBILIDADE DO USO DA PROVA OBTIDA POR MEIO ILÍCITO NO
PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Braço do Norte

2020

TCHARLES DA CRUZ KOCH

**TEORIA DA PROVA:
POSSIBILIDADE DO USO DA PROVA OBTIDA POR MEIO ILÍCITO NO
PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Universidade do Sul de Santa Catarina como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Linha de pesquisa: Justiça e Sociedade.

Orientador: Prof. Agenor de Lima Bento, Esp.

Braço do Norte

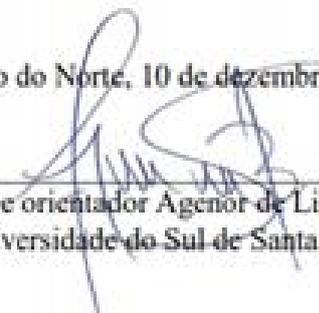
2020

TCHARLES DA CRUZ KOCH

**TEORIA DA PROVA:
POSSIBILIDADE DO USO DA PROVA OBTIDA POR MEIO ILÍCITO NO
PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

Esta Monografia foi julgada adequada à obtenção do título de Bacharel em Direito e aprovada em sua forma final pelo Curso de Direito da Universidade do Sul de Santa Catarina.

Braço do Norte, 10 de dezembro de 2020.



Professor e orientador Agenor de Lima Bento, Esp.
Universidade do Sul de Santa Catarina

Prof. Tatiana Firmino Damas, MSc.
Universidade do Sul de Santa Catarina

Prof. Cristiano Selig, Esp.
Universidade do Sul de Santa Catarina

Dedico este trabalho, preferencialmente, a minha família, bem como a todas as pessoas que me ajudaram a me tornar a pessoa que sou hoje.

AGRADECIMENTOS

Gostaria de agradecer a minha família que sempre me apoiou em todas as minhas decisões e me ajudaram com todos os esforços possíveis, em que pese todas as dificuldades percorridas ao longo dessa trajetória, em especial, minha mãe Janete Bomfim da Cruz e meu padrasto Anselmo Peters, nos quais me espelho orgulhosamente.

Agradeço também a todos os professores por seus ensinamentos compartilhados e mostrados nestes anos de curso, árduos, porém satisfatórios, em especial ao meu orientador Agenor de Lima Bento, por sua inteligência brilhante, seus métodos exemplares de ensino, bem como por sempre disponibilizar parte de seu tempo, além do que já disponibiliza no decorrer da docência, para aprimorar o conhecimento do próximo, atitude a qual admiro e me espelho.

Estendo meus cumprimentos à Andreza da Cruz, professora e advogada de uma índole e inteligência invejável, que por algum tempo foi minha professora e orientadora do projeto que serviu de alicerce à este trabalho, que mesmo nos seus curtos momentos de descanso estava pronta para me mostrar o melhor caminho, mesmo nas noites e madrugadas, estava buscando o modo mais fácil para que eu chegasse até aqui sem muito sufoco, missão concluída com sucesso, professora.

Não poderia esquecer dos meus colegas de curso, alguns que sempre me ajudaram incansavelmente, outros nem tanto, mas aqui deixamos as diferenças de lado, levamos os sentimentos bons e esquecemos os ruins e, com isso, abrimos nossa mente e aprendemos que até mesmo o lado ruim das coisas nos faz crescer.

Agradeço, também, ao meu mentor e chefe Dr. Adriani Nunes Oliveira, o qual me deu grande oportunidade e vem me moldurando de forma impecável e desde então suportou, em todo esse tempo, meu lado temperamental e teimoso, mas, mesmo com tudo isso, nunca me deixou sair fora dos trilhos que um bom profissional deve seguir, me fez ser melhor na profissão que escolhi seguir, mas não muito embora, me tornou alguém melhor em vários outros aspectos.

Derradeiramente, sem muitas delongas, cumprimento minha namorada Suéllen Alberton Orben, por sua imensa compreensão e apoio em momentos difíceis vivenciados durante minha vida acadêmica, ainda que por um curto lapso temporal, mas que foram de extrema importância, tanto para meu crescimento acadêmico quanto pessoal.

Ainda a esta mulher incrível, tenho imensa gratidão, me tornou alguém melhor que eu nunca imaginava ser, me fez ver o mundo de uma visão diferente, muito mais madura e

alegre, me mostrou e vem me mostrando o quão forte posso ser, o quão longe posso ir e o quão perto de mim à quero tê-la.

Pessoas especiais tem de ser lembradas e reverenciadas, pois, como sabemos, um homem não faz seu próprio caminho sozinho, sempre tem ajuda de alguma ferramenta, as pessoas aqui citadas foram as minhas.

"Os mais corajosos são certamente aqueles que têm a visão mais clara do que está diante deles, tanto a glória quanto o perigo, e, mesmo assim, vão ao seu encontro" (TUCÍDIDES).

RESUMO

Há na nossa esfera jurídica tributária certa contrariedade de entendimento no que se refere em provas obtidas por meios ilícitos, levando em consideração os julgados da esfera tributária, em comparação as demais esferas do direito brasileiro.

O estudo se intensifica devido o aprofundamento na matéria, buscando compreender o que adota a Constituição Federal de 1988, bem como sua aplicação no direito tributário e nas demais áreas do direito, para melhor esclarecimento quanto à possibilidade do uso de provas obtidas por meios ilícitos.

Como dito alhures, a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 5º, LIV, resguarda o direito ao devido processo legal, e, por consequência disso, no inciso LVI, expressa sobre as provas obtidas por meios ilícitos, que devem ser consideradas inadmissíveis ao processo.

Seguindo o entendimento constitucional, diversas áreas do direito, como o processo civil e processo penal, respeitam em seus julgados esse princípio constitucional, qual seja do devido processo legal. Contrárias são as decisões que vem proferindo o Carf neste sentido, admitindo o uso das provas obtidas por meios ilícitos.

Como já mencionado, os julgados na esfera tributária vêm tendo um entendimento contrário das demais áreas do direito e, por consequência, de afronta a Constituição Federal, admitindo assim o uso da prova obtida por meio ilícito.

Segundo entendimentos extraídos dos julgados do Carf, os julgadores de tal conselho levam em consideração ao admitir o uso de tais provas a teoria da descoberta inevitável.

Palavras-chave: Prova. Possibilidade. Obtenção. Ilícito. Teoria da descoberta inevitável. Teoria dos frutos da árvore envenenada.

ABSTRACT

There are in our legal tax sphere certain annoyance of understanding regarding evidence obtained by unlawful means, taking into account the deemed tax sphere, compared the other spheres of Brazilian law.

The study intensifies due to the deepening of the matter, seeking to understand what the Constitution adopts, as well as its application in tax law and other areas of law, for better clarification as to the possibility of using evidence obtained by illicit means.

As already mentioned, the Federal Constitution of 1988, in its article 5, LIV, safeguards the right to due process, and, consequently, in item LVI, expressed on the evidence obtained through illicit means, which must be considered inadmissible in the law suit.

Following the constitutional understanding, in several areas of law, such as civil and criminal proceedings, respect in their judgments this constitutional principle, regardless of the due legal process. Contrary to the decisions made by CARF in this regard, admitting the use of evidence obtained through illicit means.

As said elsewhere, those judged in the tax sphere have had a contrary understanding of the other areas of law, as a consequence, of the affront of the Federal Constitution, thus admitting the use of evidence obtained through illicit means.

According to CARF, the theory of inevitable discovery takes into account when admitting the use of such evidence.

Keywords: Proof. Possibility. Obtaining. Illicit. Theory of inevitable discovery. Fruits of the poisoned tree.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
2	CRÉDITO TRIBUTÁRIO E O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO	1
3		
2.1	CONCEITO DE TRIBUTO.....	13
2.2	TEORIA DOS TRIBUTOS	15
2.3	HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA	16
2.4	FATO GERADOR.....	16
2.5	OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	18
2.6	SUJEITO ATIVO X SUJEITO PASSIVO	19
2.7	CONSTITUIÇÃO X LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	21
2.8	CAUSAS DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO... 24	
2.9	CAUSAS DE EXTINÇÃO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS	25
2.10	EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	27
2.11	PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....	28
2.12	PRINCÍPIOS QUE REGEM O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....	2
9		
3	TEORIA DA PROVA, PROVA ILÍCITA E ILEGÍTIMA, TEORIA DOS FRUTOS DA ÁRVORE ENVENENADA E TEORIA DA DESCOBERTA INEVITÁVEL	35
3.1	CONCEITO DE PROVA.....	35
3.2	PRINCÍPIOS	36
3.3	TEORIA DA PROVA E MEIOS DE OBTENÇÃO.....	37
3.4	PROVAS ILÍCITAS E ILEGÍTIMAS	42
3.5	TEORIA DOS FRUTOS DA ÁRVORE ENVENENADA.....	43
4	JURISPRUDÊNCIAS DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF – E A APLICAÇÃO DA TEORIA DA DESCOBERTA INEVITÁVEL	47
4.1	APLICAÇÃO DA TEORIA DA DESCOBERTA INEVITÁVEL À LUZ DAS JURISPRUDÊNCIAS DO CARF	47

5 CONCLUSÃO	55
REFERÊNCIAS	58

1 INTRODUÇÃO

O processo administrativo tributário é o meio que o Fisco tem para buscar a satisfação do crédito tributário sem precisar propor uma ação judicial, sendo uma forma de discutir este crédito tributário de forma mais simplificada, e com isso, ambas as partes tendem a ter benefícios, de um lado o contribuinte, por conta da praticidade, e de outra o Fisco, por facilitar a satisfação e aumentar a arrecadação.

De outro norte, vale lembrar, também, que para haver essa cobrança todos os requisitos da constituição do crédito tributário precisam estar completos, afinal, o crédito tributário pressupõe certeza e liquidez, e em alguns casos a prova se faz necessária.

Nesta esteira, o presente trabalho tratará em seu primeiro capítulo sobre a criação desse crédito tributário até o processo administrativo em si; em seguida, em seu segundo capítulo, abordará sobre a teoria da prova, provas ilícitas e ilegítimas e a teoria dos frutos da árvore envenenada e teoria da descoberta inevitável; por último, no terceiro capítulo, serão apresentados os julgados do Carf referentes aos anos de 2016 a 2020, bem como se fará uma análise sobre a aplicação da prova obtida por meio ilícito no processo administrativo tributário e a teoria da descoberta inevitável.

No decorrer do trabalho, será abordado tudo sobre provas e seus meios de obtenção, que restará claro que aquela obtida por meio ilícito, segundo lei, doutrina e jurisprudências, que serão apresentados no decorrer do trabalho, são proibidas no processo, sendo inadmissíveis para tanto.

Assim, a proibição do uso da prova obtida por meio ilícito, no processo, é garantia constitucional, tendo que ser respeitado por todos, sem distinção, conforme previsão constitucional.

Todavia, conforme julgados do Carf, os quais serão abordados no decorrer do trabalho, será possível de visualizar que os julgadores que compõem tal conselho, vêm admitindo essas provas obtidas por meios ilícitos, adotando para tanto a teoria da descoberta inevitável.

Neste viés, surge o questionamento que originou tal pesquisa, no sentido de compreender se a utilização de prova obtida por um meio ilícito fere o princípio do devido processo legal e pode ser admitida no processo administrativo tributário?

Esse questionamento restará claramente respondido ao final deste trabalho, mais precisamente, em seu último capítulo e conclusão, onde poderá se obter com clareza qual o posicionamento adotado nos últimos sobre o tema.

Derradeiramente, o estudo que será abordado no presente trabalho tem por fim os seguintes objetivos:

Descrever a trajetória da constituição do crédito tributário até o processo administrativo tributário, trazendo o conceito de tributo e suas teorias, explicando hipótese de incidência, fato gerador, obrigação tributária, sujeitos da relação jurídico-tributária, constituição e lançamento do crédito tributário, causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, causas de extinção das obrigações tributárias, exclusão do crédito tributário e adentrando no processo administrativo tributário.

Apresentar o conceito de prova, a importância dos princípios que a regem, a teoria da prova e seus meios de obtenção, a teoria dos frutos da árvore envenenada e a teoria da descoberta inevitável.

Pesquisar nas jurisprudências do Carf nos anos de 2016 a 2020 sobre a matéria e analisar a possibilidade do uso da prova obtida por meios ilícitos no processo administrativo tributário e a aplicação da teoria da descoberta inevitável.

2 CRÉDITO TRIBUTÁRIO E O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Primordialmente, necessário se faz demonstrar o caminho percorrido desde o conceito de tributo, logo após passando pela constituição do crédito tributário, até o consequente processo administrativo tributário, elencando, explicando e expondo ideias de diversos doutrinadores sobre os principais pontos dessa trajetória, como o conceito de tributo, hipótese de incidência, fato gerador, obrigação tributária, entre outros pontos relevantes para esse estudo.

2.1 CONCEITO DE TRIBUTO

Quanto ao significado de tributo, cumpre descrever o conceito que prevê o art. 3º do CTN (BRASIL, 1966) “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Nesta esteira, importante ressaltar os principais pontos que trata o artigo acima, quais sejam: toda prestação pecuniária, compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Destarte, de suma importância é elencar e explicar cada ponto destacado no conceito de tributo que o CTN nos traz. Assim, explica Machado (2012, p. 57):

(a) *Toda prestação pecuniária.* Cuida-se de prestação tendente a assegurar ao Estado os meios financeiros de que necessita para a consecução de seus objetivos, por isto que é de natureza pecuniária. Não há mais nos sistemas tributários modernos o tributo em natureza, pago em serviço ou bens diversos do dinheiro.

Machado (2012, p. 57):

(b) *Compulsória.* Pode parecer desnecessário qualificar-se a prestação tributaria como compulsória. Não é assim, todavia. Embora todas as prestações jurídicas sejam, em princípio, obrigatórias, a compulsoriedade da prestação tributária caracteriza-se pela ausência do elemento vontade no suporte fático da incidência da norma de tributação. O dever de pagar tributo nasce independentemente da vontade.

Machado (2012, p. 58):

(c) *Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir.* A prestação tributária é pecuniária, isto é, seu conteúdo é expresso em moeda. O Direito brasileiro não admite a instituição de tributo em natureza, vale dizer, expresso em unidade de bens diversos do dinheiro, ou em unidade de serviços. Em outras palavras, nosso Direito desconhece os tributos *in natura* e *in labore*.

Machado (2012, p. 59) “(d) *Que não constitua sanção de ato ilícito*. O tributo distingue-se da penalidade exatamente porque esta tem como hipótese de incidência um ato ilícito, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito”.

Machado (2012, p. 61) “(e) *Instituída em lei*. Só a lei pode instituir o tributo. Isto decorre do princípio da legalidade, prevalente no Estado de Direito. Nenhum tributo será exigido sem que a lei o estabeleça, conforme asseguro o art. 150, I, da CF”.

Quanto à lei competente para instituir tributo entende, também, Machado (2012, p. 61):

A lei instituidora do tributo é, em princípio, a lei ordinária. Só nos casos expressamente previstos pela Constituição é que se há de exigir lei *complementar* para esse fim. Note-se, ainda, que, embora a lei complementar possa criar tributo, porque quem pode o mais pode o menos, o fato de haver lei complementar, em atendimento ao disposto no art. 146, III, “a”, da CF, traçado normas gerais a respeito do fato gerador de um imposto não pode ser entendido como a criação desse imposto.

Continuando com relação aos pontos destacados na norma tributária, cita-se Machado (2012, p. 62):

(f) *Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*. Em geral os administrativistas preferem dizer poder vinculado, em lugar de atividade vinculada. Em virtude, porém, da terminologia utilizada pelo Código Tributário Nacional, faremos referência, aqui, a atividade, que se classifica, evidentemente, de acordo com a natureza do poder de que disponha a autoridade administrativa.

Seguindo a premissa dos artigos supra, colhemos o conceito do tributo entendendo ser ele uma prestação em espécie ou de algo que se possa exprimir algum valor, independente da vontade do contribuinte, desde que, não constitua algum ato ilícito, decorrente de lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, ou seja, houve a hipótese de incidência e ocorreu o fato gerador plenamente vinculado e apto para cobrança.

No mais, ao analisarmos a parte em que o artigo fala “que não constitua sanção de ato ilícito”, nos dá a entender de que se o fato gerador do tributo for decorrente de ato ilícito, logo não será cobrado.

De fato a lei traz expressamente que o tributo não deve ser decorrente de algo que constitua sanção de ato ilícito; todavia, se, por exemplo, um sujeito auferir renda no jogo do bicho, sendo tal jogo ato ilícito, deverá ainda assim incidir o IR, uma vez que o fato gerador é “auferir renda” e não o jogo propriamente dito.

2.2 TEORIA DOS TRIBUTOS

Posto isto, existem diversas teorias quanto às espécies tributárias, no entanto, apenas duas delas são as mais relevantes para o ordenamento jurídico tributário, sendo a primeira conhecida como Teoria Tripartida, a qual é adotada pela Constituição Federal e pelo Código Tributário Nacional em seu art. 5º, onde prevê que “[...] os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria [...]”.

Quanto à segunda teoria, essa de cunho importantíssimo nos dias atuais, denominada como Teoria Quinquipartite ou Teoria Quinária, sendo a teoria adotada hoje pelo Supremo Tribunal Federal em seus julgamentos, na qual consiste em dizer que são cinco as espécies tributárias, sendo elas: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

Neste ínterim, cita-se o julgado do STF:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURIDICAS. Lei n. 7.689, de 15.12.88. I. - Contribuições para fiscais: contribuições sociais, contribuições de intervenção e contribuições corporativas. C.F., art. 149. Contribuições sociais de seguridade social. C.F., arts. 149 e 195. As diversas espécies de contribuições sociais. II. - A contribuição da Lei 7.689, de 15.12.88, e uma contribuição social instituída com base no art. 195, I, da Constituição. As contribuições do art. 195, I, II, III, da Constituição, não exigem, para a sua instituição, lei complementar. Apenas a contribuição do par. 4. do mesmo art. 195 e que exige, para a sua instituição, lei complementar, dado que essa instituição deveria observar a técnica da competência residual da União (C.F., art. 195, par. 4.; C.F., art. 154, I). Posto estarem sujeitas a lei complementar do art. 146, III, da Constituição, porque não são impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes (C.F., art. 146, III, "a"). III. - Adicional ao imposto de renda: classificação desarrazoada. IV. - Irrelevância do fato de a receita integrar o orçamento fiscal da União. O que importa e que ela se destina ao financiamento da seguridade social (Lei 7.689/88, art. 1.). V. - Inconstitucionalidade do art. 8., da Lei 7.689/88, por ofender o princípio da irretroatividade (C.F., art. 150, III, "a") qualificado pela inexigibilidade da contribuição dentro no prazo de noventa dias da publicação da lei (C.F., art. 195, par. 6). Vigência e eficácia da lei: distinção. VI. - Recurso Extraordinário conhecido, mas improvido, declarada a inconstitucionalidade apenas do artigo 8. da Lei 7.689, de 1988.

(STF – RE 138284, Relator: CARLOS VELLOSO, Data de julgamento: 01/07/1992, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 28/08/1992)

Derradeiramente, conforme a jurisprudência supra, o STF, de forma pertinente, vem consolidando que a teoria adotada quanto aos tributos é a Quinquipartite ou Quinária, sendo tributo gênero e dividido em cinco espécies, quais sejam: imposto, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

2.3 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

Explicado o conceito de tributo, bem como a teoria adotada tanto pela lei quanto pelo STF sobre suas espécies, o próximo ponto da trajetória da constituição do crédito tributário é a hipótese de incidência.

De início, importante ressaltar quanto à hipótese de incidência as palavras de Machado (2012, p. 130):

É importante notar que a expressão “hipótese de incidência”, embora às vezes utilizada como sinônimo de fato gerador, na verdade tem significado diverso. Basta ver-se que uma coisa é a descrição legal de um fato, e outra coisa é o acontecimento desse fato.

Corroborando, ainda, Sabbag (2013, p. 683-684):

A hipótese de incidência tributária representa o momento abstrato, previsto em lei, hábil a deflagrar a relação jurídico-tributária.

Caracteriza-se pela abstração, que se opõe à concretude fática, definindo-se pela escolha feita pelo legislador de fatos quaisquer do mundo fenomênico, propensos a ensejar o nascimento do episódio jurídico-tributário.

Partindo do ponto de vista doutrinário, como os citados acima, podemos esclarecer que hipótese de incidência consiste em uma situação fática descrita em lei, na qual, uma vez concretizada de fato – fato gerador – enseja, assim, o surgimento da obrigação tributária.

2.4 FATO GERADOR

Como dito alhures quanto à hipótese de incidência, sabe-se que essa consiste em uma situação fática, descrita em lei, e assim sendo, uma vez concretizada no mundo real, ocorre o fato gerador, ensejando, desse modo, o surgimento da obrigação tributária. Portanto, passaremos agora a entender um pouco mais sobre o fato gerador, elemento essencial para o surgimento da obrigação tributária.

Existem dois tipos de fato geradores – o fato gerador da obrigação principal e o fato gerador da obrigação acessória – que em sábias palavras explica Castardo (2006, p. 87):

Fato gerador da obrigação principal é, segundo o CTN, a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (art. 114). Há também, o fato gerador da obrigação acessória, que é qualquer situação que, da forma da legislação aplicável, impõem a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal (art. 115).

A hipótese de incidência, embora seja muito semelhante com o fato gerador, possui significado distinto, uma vez que aquela é uma previsão legal, da qual ainda não ocorre, e essa é quando a primeira se concretiza de fato.

Assim explica Machado (2012, p.130 e 131):

A expressão “hipótese de incidência” designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão “fato gerador” diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A hipótese é simples descrição, é simples previsão, enquanto o fato é a concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto.

Corroborando, ainda, Carvalho (2012, p. 312):

No direito positivo brasileiro, entre os doutrinadores, e na jurisprudência, vemos reiteradamente empregado *fato gerador*, quer para mencionar-se a previsão legal do fato, elaboração tipicamente abstrata, que se situa no âmbito das ideias, no altiplano das construções normativas gerais e abstratas; quer os fatos jurídicos, enquanto enunciados denotativos que ocupam a posição sintática de antecedente das normas individuais e concretas.

Trazendo à baila os entendimentos mencionados acima, extrai-se o entendimento claro de que a hipótese de incidência é caracterizada pela descrição, contida na lei, de uma situação necessária para o nascimento da obrigação tributária, enquanto que o fato gerador é a caracterização dessa situação no mundo dos fatos, ou seja, a realização da situação contida na lei, dando surgimento imediato à obrigação tributária.

Nesta seara, finaliza Sabbag (2013, p. 684) “caracteriza-se pela concretização do arquétipo legal (abstrato), compondo, dessa forma, o conceito de ‘fato’. Assim, com a realização da hipótese de incidência, teremos o *fato gerador* ou *fato jurígeno*”.

Nesta seara, podemos concluir que a hipótese de incidência, sempre contida em lei, explica a situação necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária, enquanto o fato gerador é a ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que estava previsto na lei, ou seja, é a hipótese de incidência se concretizando no mundo fático.

2.5 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Com a descrição, em lei, da hipótese de incidência do tributo e, concomitantemente, vindo a se realizar o fato gerador no mundo fático, cria assim, uma relação entre os sujeitos passivo e ativo, nascendo, contudo, a obrigação tributária.

Sobre o surgimento dessa relação entre os sujeitos da obrigação tributária, explica Machado (2012, p.124):

A lei descreve um fato e atribui a este o efeito de criar uma relação entre alguém e o Estado. Ocorrido o fato, que em direito tributário denomina-se fato gerador, ou fato imponible, nasce a relação tributária, que compreende o dever de alguém (sujeito passivo da obrigação tributária) e o direito do Estado (sujeito ativo da obrigação tributária).

Adentrando por inteiro na obrigação tributária, cita-se Castardo (2006, p. 86):

Na obrigação tributária o Estado, como sujeito ativo, pode exigir do particular, como sujeito passivo, uma prestação a que ele esteja adstrito; pela sua natureza pode assumir a forma de obrigação de dar, fazer ou não-fazer. Consiste em um vínculo que prende o direito de crédito do sujeito ativo ao dever do sujeito passivo. O não-cumprimento de uma obrigação tributária enseja a imposição de uma penalidade pecuniária (arts. 113, §§ 2º e 3º, e 115 do CTN).

Destaca-se que na obrigação tributária muito se fala dos sujeitos, tanto ativo quanto passivo, sujeitos esses que compõem a relação jurídico-tributária, os quais serão elencados no decorrer deste capítulo, mas, de antemão, importante salientar que sujeito ativo é o Fisco, ente competente para cobrar determinado tributo, enquanto o sujeito passivo é o contribuinte ou responsável, aquele devedor de determinado tributo.

Continuando com a obrigação tributária, frisa-se que essa obrigação pode ser principal e/ou acessória. Quanto à obrigação principal, entende Machado (2012, p.125):

O objeto da obrigação tributária principal, vale dizer, a prestação à qual se obriga o sujeito passivo, é de natureza patrimonial. É sempre uma quantia em dinheiro. Na terminologia do direito privado diríamos que a obrigação principal é uma obrigação de dar.

De outro norte, sobre a obrigação acessória, também entende Machado (2012, p.125) “o objeto da obrigação acessória é sempre não patrimonial. Na terminologia do direito privado diríamos que a obrigação acessória é uma obrigação de fazer”.

Posto isto, podemos concluir quanto às modalidades de obrigação, sendo a principal que será sempre de natureza patrimonial, ou seja, pecúnia, pagamento em espécie, dinheiro, e

a acessória que será sempre uma obrigação de fazer, como por exemplo, emissão de notas fiscais.

Destarte, importante ressaltar e especificar quem é contribuinte e quem é o responsável nessa relação jurídico-tributária. Nesta leva, entente Sabbag (2013, p. 711):

a) Contribuinte: é a pessoa, física ou jurídica, que tenha relação de natureza econômica, pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (art. 121, parágrafo único, I, do CTN). Assim, o contribuinte é sujeito passivo direto. Sua responsabilidade é originária, existindo uma relação de identidade entre a pessoa que deve pagar o tributo (e/ou multa) e a que participou diretamente do fato impositivo, dele se beneficiando economicamente.

Finaliza Sabbag (2013, p. 712):

b) Responsável: é a pessoa que, sem se revestir da condição de contribuinte, tem uma obrigação decorrente da disposição expressa de lei. Assim, não tendo relação de natureza econômica, pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, o responsável é sujeito passivo indireto, sendo sua responsabilidade derivada, por decorrer da lei, e não da referida relação (art. 121, parágrafo único, II, do CTN).

Destarte, nas palavras de Sabbag, é possível entender quem é o contribuinte e o responsável na obrigação jurídico-tributária, sendo o primeiro, como dito alhures, pessoa física ou jurídica que tenha relação de natureza econômica, pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, enquanto o segundo é aquele que sem se revestir da condição de contribuinte, tem uma obrigação decorrente da disposição expressa da lei.

2.6 SUJEITO ATIVO X SUJEITO PASSIVO

Na relação jurídico-tributária temos dois sujeitos, ativo e passivo, sendo o primeiro o detentor, possuidor do crédito tributário, ou seja, o Fisco, enquanto o segundo vem a ser o devedor desse crédito, sendo o contribuinte ou o responsável.

Quanto à denominação do sujeito ativo, para corroborar e esclarecer a ideia apontada acima, cita-se Machado (2012, p.142) “como acontece nas relações jurídicas obrigacionais em geral, o sujeito ativo da obrigação é titular da competência para exigir o adimplemento da obrigação”.

Explica, ainda, Castardo (2006, p. 87):

É a pessoa que tem o direito subjetivo de cobrar o tributo, que tem a capacidade tributária ativa. A pessoa política que cria o tributo o arrecadará, em regra; entretanto, a capacidade tributária é delegável por lei, delega-se o direito de arrecadá-lo, poderá arrecadar o tributo em nome e por conta da entidade tributante,

ocorrendo o fenômeno da sujeição ativa auxiliar ou arrecadar o tributo para si própria, e, nesse caso, dá-se o fenômeno da parafiscalidade.

Frisa-se, aqui, conforme muito bem aponta Castardo, o ente que criou determinado tributo é quem tem o poder de arrecadá-lo, via de regra; entretanto, há situações em que esse mesmo ente pode delegar essa função para outro, ou seja, a capacidade de criar o tributo é exclusiva daquele ente, outrossim, a capacidade de arrecadá-lo poderá ser delegada para outro.

Ainda sobre o sujeito ativo, explica Carvalho (2012, p. 369):

O sujeito ativo, que dissemos ser o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, no direito tributário brasileiro pode ser uma pessoa jurídica pública ou privada, mas não visualizamos óbices que impeçam venha a ser pessoa física.

Corroborando Sabbag (2013, p. 692):

A sujeição ativa é matéria afeta ao polo ativo da relação jurídico-tributária. Refere-se, pois, ao lado credor da relação intersubjetiva tributária, representado pelos entes que devem proceder à invasão patrimonial para a retirada compulsória de valores, a título de tributos.

Nesta esteira, para a doutrina, conforme trechos citados, sujeito ativo é o titular do direito subjetivo, é o credor de determinado tributo, aquele que pode e tem o dever de exigir a prestação pecuniária decorrente do fato gerador de um tributo – Fisco.

De outro lado, o CTN, em seu art. 119, também traz a definição de sujeito ativo que se expõem “sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

Destarte, importante trazer à baila que a doutrina, quando do estudo do sujeito ativo na relação jurídico-tributária, trata de dois tipos de sujeito ativo, qual seja o direto e o indireto.

Desta feita, explica Sabbag (2013, p. 692):

- a) Sujeito ativo direto: são os entes tributantes – União, Estados, Municípios e Distrito Federal (art. 41, I, II, III do Código Civil, Lei n. 10.406/2002) – detentores de *competência tributária*, ou seja, do poder legiferante de instituição de tributo.
- b) Sujeito ativo indireto: são os entes parafiscais – CREA, CRM, CRC, entre outros – detentores de *capacidade tributária* ativa, ou seja, do poder de arrecadação e fiscalização de tributo.

De outro norte, diferente do sujeito ativo, que é o Fisco – ente competente para tributar – o sujeito passivo é o contribuinte ou seu responsável, que é devedor de determinado tributo para com o primeiro, sujeito ativo (Fisco).

Nesta seara, explica Castardo (2006, p. 87) “entendemos que é a pessoa, física ou jurídica, de direito público ou de direito privado, obrigada ao pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária, assim como obrigada ao cumprimento das obrigações acessórias”.

Do mesmo modo entende Machado (2012, p.145):

O sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa, natural ou jurídica, obrigada a seu cumprimento. O sujeito ativo, como vimos, tem o direito de exigir. O sujeito passivo tem o dever de prestar o seu objeto.

Na mesma esteira, entende Carvalho (2012, p. 372):

Sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais.

Diferente do sujeito ativo que tem a titularidade para exigir a prestação de determinado tributo, o sujeito passivo é o devedor dessa prestação, é aquele de quem o Fisco cobrará a obrigação tributária, seja ela principal – pecúnia – ou acessória.

Corroborando Sabbag (2013, p. 696) “a sujeição passiva é matéria adstrita ao polo passivo da relação jurídico-tributária. Refere-se, pois, ao lado devedor da relação intersubjetiva tributária, representado pelos entes destinatários da invasão patrimonial na retirada compulsória de valores, a título de tributos”.

Derradeiramente, o CTN em seu art. 121 preleciona:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Por fim, diante das ideias doutrinárias e conceituação da lei, conclui-se que na relação jurídico-tributária existem dois tipos de sujeitos, ativo e passivo, onde o primeiro é o Fisco, o titular para exigir o cumprimento de uma obrigação tributária, enquanto que o segundo é o contribuinte ou seu responsável, devedor dessa prestação.

2.7 CONSTITUIÇÃO X LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Antes mesmo de adentrar na constituição do crédito tributário em si, importante trazer e entender o conceito de crédito tributário para melhor embasamento.

Nesta esteira, explica Machado (2012, p. 176):

O crédito tributário, portanto, é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional).

Esclarecido o conceito de crédito tributário, adentramos na sua constituição, que cumpre à autoridade administrativa a dar seguimento.

Neste ínterim, explica Carvalho (2012, p. 464) “lançamento é ato jurídico e não procedimento, como expressamente consigna o art. 142 do Código Tributário Nacional”.

Quanto à competência para fazer o lançamento, entende Machado (2012, p. 177):

A constituição do crédito tributário é da competência privativa da autoridade administrativa. Só esta pode fazer o lançamento. Ainda que ela apenas homologue o que o sujeito passivo efetivamente fez, como acontece nos casos do art. 150 do CTN, que cuida do lançamento dito por homologação.

Contudo, após a constituição do crédito tributário, cumpre à autoridade administrativa competente, privativamente, a competência para o efetivo lançamento deste crédito, inclusive sob pena de responsabilidade funcional, se não a fizer.

A definição de lançamento é destacada no art. 142 do CTN, que preconiza (BRASIL, 1966):

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

De acordo com o disposto em lei, sobre o lançamento do crédito tributário, é entendido também nas doutrinas que cabe à autoridade administrativa efetivar o lançamento com o fim de verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente.

Destarte, entende Koch (2012, p. 220):

Adotando a posição segundo a qual o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, em interpretação harmoniosa ao disposto no art. 142 do CNT, não admitindo, portanto, o *autolancamento*, que seria aquele efetuado pelo sujeito passivo, poder-se-ia definir o lançamento como um ato administrativo que consiste em submir os fatos jurídicos tributários definidores de uma relação jurídica tributária à norma, formalizando e individualizando o crédito tributário em razão da omissão, consentida ou não, do sujeito passivo, podendo ainda ser instrumento de constituição

de crédito tributário para algumas hipóteses (lançamento de multa ou lançamento de ofício por imposição legal).

Ainda sobre o instituto do lançamento, entende Machado (2012, p. 177):

Lançamento tributário, portanto, é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível.

Corroborando na mesma linha Koch (2012, p. 240):

O lançamento é o resultado de um conjunto de procedimentos administrativos, atribuídos à competência da autoridade administrativa, que tem como finalidade a formalização do crédito tributário, sua individualização, criando uma norma que obriga o sujeito passivo a cumprir uma obrigação tributária, conforme definido no art. 142 do CTN.

Do entendimento extraído das citações acima, conclui-se que o lançamento tem por resultado formar o crédito tributário, criando, assim, uma norma que obrigue o sujeito passivo a cumprir determinada obrigação tributária, nos moldes do art. 142 do CTN.

Desse modo, destaca-se que o lançamento tributário é dividido em três modalidades, sendo elas: lançamento de ofício; lançamento por declaração e lançamento por homologação.

Nesta esteira, elenca Koch (2012, p. 251):

O Código Tributário Nacional enumera três modalidades de lançamento:

- a) Lançamento de ofício (art. 149);
- b) Lançamento por declaração (art. 147);
- c) Lançamento por homologação (art. 150).

Finaliza Castardo (2006, p. 88):

Pela definição no art. 142, lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributária, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível, isto é, ocorrendo o fato gerador *in concreto*, nasce a obrigação tributária, tendo um sujeito ativo, um sujeito passivo e um objeto.

Por fim, resta claro ser de competência privativa da autoridade administrativa o lançamento do tributo, seja em qualquer das modalidades arguidas, sob pena de responsabilidade funcional, conforme suscitado e descrito no art. 142 do CTN.

2.8 CAUSAS DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Vencida a constituição e o lançamento do crédito tributário, bem como sabendo das três modalidades de lançamento, importante esclarecer as causas que suspendem a exigibilidade do crédito tributário, que extinguem a obrigação e que excluem o crédito tributário, para então adentrarmos no processo administrativo.

Neste ínterim, explica Sabbag (2013, p. 839):

Após a constituição do crédito tributário pelo lançamento, conseqüentemente torna-se líquida, certa e *exigível* a obrigação precedente, determinando que o sujeito passivo cumpra a obrigação, sob pena de a Administração Tributária utilizar meios executivos para recebimento judicial do importe tributário correspondente.

No entanto, há situações em que se suspendem as medidas de cobrança intentáveis pelo Fisco.

Importante ressaltar que a suspensão é da exigibilidade do crédito e não do crédito em si. Para entender melhor, explica Carvalho (2012, p. 514 - 515):

Por exigibilidade havemos de compreender o direito que o credor tem de postular, efetivamente, o objeto da obrigação, e isso tão só ocorre, como é óbvio, depois de tomada as providências necessárias à constituição da dívida, com a lavratura do ato de lançamento tributário. No período que antecede tal expediente, ainda não se tem o surgimento da obrigação tributária, inexistindo, conseqüentemente, crédito tributário, o qual nasce com o ato do lançamento tributário. Ocorrendo alguma das hipóteses previstas no art. 151 da Lei n. 5.172/66, aquilo que se opera, na verdade, é a suspensão do teor da exigibilidade do crédito, não do próprio crédito que continua existindo tal qual nascera.

Na mesma esteira, corrobora Castardo (2006, p. 92):

Com o surgimento do crédito tributário, o credor tem o direito de postulá-lo e o devedor a obrigação do pagamento, aperfeiçoando a exigibilidade do crédito tributário. Podem ocorrer, entretanto, situações que sustentem essa exigibilidade momentaneamente. [...]

As situações as quais cita Castardo em sua obra – processo administrativo tributário, 2ª edição – que ocorrendo vem a suspender a exigibilidade do crédito tributário são: moratória, depósito integral do montante tributário, reclamações e recursos administrativos e concessão de liminar ou tutela antecipada.

Quanto à moratória, explica Castardo (2006, p. 92) “está prevista nos arts. 152 a 155 do Código Tributário Nacional: é o instituto que prevê a suspensão da exigibilidade do crédito tributário pela dilação legal do prazo para o normal recolhimento do tributo”.

Outra situação, que suspende essa exigibilidade, é o depósito integral do montante tributário, que entende Castardo (2006, p. 93):

É um depósito cautelar. É a garantia ao credor, em processo administrativo ou judicial, quando o contribuinte pretende litigar contra o Fisco. Nesse caso, a Fazenda Pública incorporará a quantia se o contribuinte tiver sua ação julgada improcedente, mas será restituído do valor depositado se sua ação for julgada procedente. O depósito será corrigido monetariamente.

Todavia, o depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se feito de forma integral e em espécie, conforme entende a Súmula nº 112 do Superior Tribunal de Justiça “O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro”.

Derradeiramente, corroborando com a doutrina, o CTN em seu art. 151 preleciona as hipóteses que suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

VI – o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela conseqüentes.

Desta feita, seguindo o entendimento doutrinário e previsão legal, conclui-se que há situações em que ocorrendo qualquer das hipóteses elencadas no artigo acima, momentaneamente suspende-se a exigibilidade do crédito tributário.

2.9 CAUSAS DE EXTINÇÃO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Uma vez especificadas as causas que suspendem a exigibilidade do crédito tributário, cumpre destacar as causas e hipóteses que extinguem a obrigação tributária.

A obrigação tributária será extinta quando ocorrer qualquer das situações em que enumera o CTN, uma vez ocorrido alguma dessas situações, automaticamente o crédito tributário é extinto.

Neste ínterim, explica Castardo (2006, p. 96) “A extinção do crédito tributário ocorre, segundo o CTN, de várias formas; entretanto, antes de enumerá-las, devemos esclarecer que a extinção é da própria obrigação tributária e não somente do crédito, pois é um dos seus elementos”.

Frisa-se, nesta seara, que a extinção, nas palavras acima, é da própria obrigação tributária e não apenas do crédito.

As causas extintivas da obrigação tributária são enumeradas pelo art. 156 do CTN (BRASIL, 1966):

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

Diante desse instituto e, não muito embora, dando ênfase aos termos previstos em lei, corrobora Carvalho (2012, p. 529):

Tanto o surgimento quanto as modificações por que passam durante sua existência, e assim também a extinção das obrigações tributárias hão de ocorrer nos precisos termos da lei. Nesse terreno, o princípio da estrita legalidade impera em toda a extensão e a ele se ajunta, em vários momentos, o postulado da indisponibilidade dos bens públicos.

Quanto aos efeitos dessa extinção, entende Castardo (2006, p. 96) “as causas extintivas libertam o contribuinte da relação de sujeição que possui com a Fazenda Pública”.

Derradeiramente, quanto à extinção da obrigação principal como a acessória, entende Sabbag (2013, p. 873-874) “quanto à extinção das obrigações, isso só pode ocorrer no que

tange à obrigação principal, pois das obrigações acessórias o CTN não tratou, já que sua extinção se opera pela implementação das prestações a que elas se referem, sejam positivas ou negativas”.

Por fim, destaca-se, em conformidade com todo o exposto, que quando da extinção da obrigação principal, essa não se estende à obrigação acessória, ficando o contribuinte ou responsável obrigado a realizar os atos ou procedimentos decorrentes dessa última.

2.10 EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A exclusão do crédito tributário tende a ser confundida com a extinção da obrigação tributária; todavia, nessa última o crédito nasce e é passível de cobrança, porém por ocorrer algumas das hipóteses elencadas no CTN, passa a ser satisfeita, e uma vez satisfeita, exclui-se a obrigação, não o crédito propriamente dito.

De outro norte, temos a exclusão do crédito, que, diferente da extinção da obrigação, é o instituto que exclui tanto o crédito tributário quanto a obrigação tributária.

Sobre esse instituto, explica Carvalho (2013, p. 561):

[...] exclusão do crédito quer dizer extinção da obrigação tributária. Sim, porque se retirarmos qualquer dos componentes do vínculo entre sujeito – e o crédito é um deles – o liame se esfacelará, desintegrando-se como entidade do universo do direito. Exclusão do crédito tributário seria sinônima de extinção da obrigação tributária. Mas não é isso que a observação atenta das regras jurídicas, postas na qualidade de normas excludentes do crédito tributário, sugerem.

Conforme entendimento de Carvalho, citado acima, a exclusão do crédito resulta na extinção da obrigação tributária, ou seja, o contribuinte ou responsável tem a obrigação de cumprir com a prestação pecuniária resultante de um determinado tributo, mas com a exclusão não terá mais.

As hipóteses que excluem o crédito tributário são duas, as quais estão previstas no art. 175 do CTN (BRASIL, 1966):

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I – a isenção;

II – a anistia;

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.

Posto isto, importante ressaltar que ocorrido uma das duas hipóteses do artigo acima, apenas exclui-se a obrigação principal, como preceitua o parágrafo único do mesmo artigo, ou

seja, o dever de pagar o tributo; outrossim, a obrigação acessória pode tranquilamente ser exigida, qual seja a obrigação de fazer ou emitir algo, por exemplo.

Na mesma linha explica Carvalho (2012, p. 561):

Duas únicas modalidades excludentes foram indicadas – a isenção e a anistia – alertando-se, no parágrafo único, que a circunstância de o crédito ter sido excluído da obrigação tributária não quer significar que os deveres instrumentais a ela relacionados deixem de ser cumpridos. Exemplificando, não é porque as redes de dormir são isentas do IPI (obrigação tributária), que o industrial está dispensado de extrair a nota fiscal de saída (dever instrumental).

De mesmo modo entende Machado (2012, p. 232) “diz o Código Tributário Nacional que *excluem* o crédito tributário a isenção e a anistia (art. 175). Excluir significa evitar que ele se constitua”.

Derradeiramente, corrobora Sabbag (2013, p. 895):

A exclusão do crédito tributário, por meio da isenção e anistia, consiste na inviabilidade de sua constituição, ou seja, são situações em que, mesmo ocorrido o fato gerador e a obrigação tributária, não haverá o lançamento e, conseqüentemente, não haverá o crédito tributário.

Deste modo, conclui-se que com a anistia ou isenção, extingue-se a obrigação tributária do contribuinte ou responsável, mas, destaca-se também, que a extinção se dá apenas na obrigação principal, não estendendo-se a acessória.

2.11 PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Processo, basicamente, é o meio utilizado para pleitear algum direito, respeitando prerrogativas, princípios e indo em conformidade com a lei. Sobre esse meio, entende Koch (2012, p. 15):

Processo deve ser entendido como um conjunto de atos praticados em sequência, e de forma coordenada, para a consecução de uma finalidade previamente determinada. Processo está ligado à ideia de movimento, progresso ou sequência de atos ou de procedimentos, visando à obtenção de um resultado no final.

Neste ínterim, entende Castardo (2006, p. 142) “o processo administrativo apresenta-se como uma sucessão encadeada de atos, juridicamente ordenados, destinados todos à obtenção de um resultado final, que consubstancia uma determinada decisão administrativa”.

De outro norte, adentrando por completo no processo administrativo fiscal, explica Machado (2012, p. 459):

Como geralmente acontece com as palavras ou expressões utilizadas na linguagem jurídica, a expressão “processo administrativo fiscal” pode ser usada em sentido

amplo e em sentido restrito. Em sentido amplo, tal expressão designa o conjunto de atos administrativos tendentes ao reconhecimento, pela autoridade, de uma situação jurídica pertinente à relação Fisco/contribuinte. Em sentido estrito, a expressão “processo administrativo fiscal” designa a espécie do processo administrativo destinada à determinação e exigência do crédito tributário.

No ramo do direito tributário, quando se discute sobre a exigência do crédito tributário, instaura-se o processo administrativo para haver assim o contraditório. Nesta esteira, explica Koch (2012, p. 41- 42):

No direito tributário, tratando-se de discussão sobre a exigência do crédito tributário, o processo contraditório se instala no momento em que o contribuinte praticar o ato processual que revela a não concordância com a pretensão do Estado de cobrar determinado crédito que entende lhe ser devido. É quando impugna o lançamento tributário. Obviamente, o contencioso tributário tem como pressuposto básico a existência de um lançamento de ofício efetuado pela autoridade administrativa nos termos do art. 142 do CTN, porque é contra este lançamento que o contribuinte pode se insurgir, negando a sua validade, ou negando a procedência do crédito lançado.

Derradeiramente, quanto à importância do processo administrativo tributário, entende Segundo (2014, p. 55):

Tanto o mero procedimento, como especialmente o processo administrativo contencioso são de inegável importância para o adequado equacionamento das relações entre o Estado arrecadador de tributos (Fisco) e os contribuintes e responsáveis submetidos à respectiva exigência de seu pagamento.

Posto isto, frisa-se que após a constituição do crédito tributário, e querendo o contribuinte impugnar o lançamento tributário efetuado pela autoridade administrativa, utiliza-se do processo administrativo tributário para então fazer jus a essa impugnação, podendo, quando não satisfeito pela via administrativa, impugnar também por meio de processo judicial tributário.

2.12 PRINCÍPIOS QUE REGEM O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Primeiramente, antes mesmo de adentrar nos princípios que regem o processo administrativo tributário, necessário se faz esclarecer o conceito de princípio jurídico, para melhor embasamento do conteúdo.

Nesta seara, explica Segundo (2014, p. 13):

Princípio – a própria linguagem coloquial está a dizer – é o primeiro momento da existência de algo, ou, ainda, o que serve de base a alguma coisa; causa primeira, raiz, razão. No plano jurídico não é diferente. Se bem observarmos, veremos que

todo Ordenamento Jurídico é composto de um ou alguns princípios fundamentais, que se desdobram em outros princípios decorrentes, e, posteriormente, em regras.

Posto isto, adentramos aos princípios gerais que regem o processo administrativo tributário, quais sejam: legalidade objetiva, oficialidade, informalismo, verdade material ou real, contraditório e ampla defesa, devido processo legal e publicidade.

Quanto ao princípio da legalidade objetiva, cita-se Segundo (2014, p. 21):

Por legalidade entende-se a garantia concedida aos cidadãos de que estes somente por lei poderão ser obrigados a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa. Consagrada no art. 5º, II, da Constituição Federal de 1988, a legalidade impõe-se nas relações processuais como nos atos do Poder Público de uma maneira geral.

Do mesmo modo, entende Castardo (2006, p. 135) “o princípio da legalidade objetiva exige que o processo administrativo seja instaurado com base na lei. Está presente no Estado de Direito, pois vigora o império da lei. A administração não pode atuar contra ou além da lei”.

Corroborando Koch (2012, p. 51-52):

A Constituição Federal inscreveu este princípio em seu texto, estabelecendo que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (art. 5º, II). Tal enunciado constitucional já se estabelece como um princípio da legalidade de forma *genérica*, por ser pertinente a todos os ramos do Direito e irradiar seus efeitos sobre todos os atos da Administração.

Na mesma esteira, consagra-se tal princípio no inciso II do art. 5º da CF/88 (BRASIL, 1988) “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Seguindo os raciocínios elencados, conclui-se que o princípio da legalidade objetiva é considerado um dos mais importantes, tanto para o processo administrativo tributário, quanto judicial, e ainda em diversas áreas do direito, vez que todos os atos, judiciais ou administrativos, devem, de acordo com tal princípio, agir de conformidade com que a lei preleciona.

Prosseguindo, sobre o princípio da oficialidade explica Castardo (2006, p. 135):

O processo deve ser impulsionado pela Administração, competindo, a ela, a movimentação do processo. Recebe, também, a classificação de princípio do impulso oficial do processo. O princípio deverá ser observado mesmo que o processo seja iniciado pelo particular.

Nesta esteira, corrobora Koch (2012, p. 54) “o processo administrativo, ainda que deflagrado pelo particular, é de interesse público e por isso deve tramitar com o impulso oficial até a decisão definitiva”.

Nesta seara, de acordo com os citados acima, resta claro o objetivo do princípio da oficialidade, qual seja dar importância ao interesse público, e com isso devendo o processo seguir seu devido rumo com impulso oficial, até sua decisão final.

Seguindo o estudo, temos também o princípio do informalismo, do qual entende Koch (2012, p. 55):

Este é um dos princípios que particularizam o processo administrativo, tornando-o mais simples e acessível, visando a diminuir a distância entre o processo e os seus interessados, mas divergindo, neste particular, do processo judicial, que é adotado de uma oficialidade incompatível com a sua finalidade instrumental.

Corroborando Castardo (2006, p. 135):

No processo, os atos praticados não exigem formalidades especiais, pois satisfeitas as duas premissas basilares, certeza jurídica e segurança processual, haverá satisfação para o prosseguimento. Favorecendo o particular, não há exigência de advogado para representá-lo. O princípio não é absoluto, pois, havendo exigência legal expressa quanto à forma do ato, haverá obrigatoriedade na sua observação, sob pena de nulidade do ato praticado.

Nesta baila, tal princípio não é considerado absoluto, uma vez que a lei pode exigir, de forma expressa, algum requisito quanto à forma de algum ato, mas, nesse caso, trata-se de uma exceção, podendo, via de regra, ser dispensado determinado requisito, desde que não traga prejuízos à terceiros e nem comprometa o interesse público, com fundamento no princípio do informalismo.

Temos, ainda, o princípio da verdade material ou real que explica Segundo (2014, p. 45):

O princípio da verdade material, conforme vimos anteriormente, está presente também no âmbito dos meros procedimentos administrativos. Decorre, em verdade, do princípio da legalidade, porquanto para bem aplicar a lei – sem importar a quem essa aplicação eventualmente favoreça – a Administração deve conhecer os fatos que reclamam a sua aplicação.

Cita-se, também, Castardo (2006, p. 136):

No processo administrativo há busca do fato ocorrido, que deve ser trazido para dentro dele. Busca-se a verdade material, com liberdade de valer-se de qualquer prova, lícita, desde que trasladada para o processo; percorrem-se as vias no afã de trazer ao conhecimento da administração como se deu o fato no mundo real. Este princípio é o que autoriza a *reformatio in pejus* nos recursos administrativos.

Corroborando Koch (2012, p. 58):

Com respaldo neste princípio, a autoridade administrativa está autorizada a conhecer novos fatos e novas provas carreadas aos autos até a decisão final. O julgador, na

esfera administrativa, pode buscar elementos fora do processo para a formação de seu juízo, revestindo-se de um maior poder investigatório na busca da verdade real.

Desta feita, o princípio da verdade material ou verdade real anda, lado a lado, com o princípio da legalidade, buscando, mediante obtenção e utilização de provas lícitas, trazer a verdade dos fatos dos quais se alegam ou se defendem, tanto nos processos – administrativos ou judiciais – como nos meros procedimentos.

Outrossim, temos o princípio do contraditório e ampla defesa, do qual cita-se as palavras de Castardo (2006, p. 136):

O princípio traduz a nulidade do processo, ou atos subsequentes, havendo o cerceamento de defesa em qualquer fase. É decorrente do princípio do devido processo legal, *due process of law*. Está expresso no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal: “Aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

Cita-se Capez (2006, p. 20):

Implica o dever de o Estado proporcionar a todo acusado a mais completa defesa, seja pessoal (autodefesa), seja técnica (efetuada por defensor) (CF, art. 5º, LXXIV). Desse princípio também decorre a obrigatoriedade de se observar a ordem natural do processo, de modo que seja a defesa se manifeste sempre em último lugar.

O princípio do contraditório e ampla defesa, assim como em todas as outras áreas do direito brasileiro, no processo administrativo tributário é um dos princípios mais importantes, uma vez que tem afinidade com o princípio da legalidade.

Levando em consideração a importância de tal princípio, cita-se, ainda, as palavras de Koch (2012, p. 62):

O processo é o ambiente, instrumento, enquanto que o contraditório e ampla defesa representam a própria manifestação de resistência da parte contra uma acusação ou pretensão estabelecida. O exercício pleno do direito de defesa no seu sentido genérico depende da combinação eficaz do devido processo legal com as manifestações dialéticas das partes no processo, fazendo argumentações, produzindo provas, realizando audiências, diligências, enfim, que todos os atos sejam praticados em perfeita harmonia com as orientações processuais.

Nesta seara, corrobora Segundo (2014, p. 36):

No âmbito tributário, o princípio de que se cuida tem consequências bastante relevantes, que nem sempre são percebidas. Um auto de infração, por exemplo, deve conter detalhadamente a descrição do fato imputado ao sujeito passivo, gerador do dever de pagar o tributo ou a multa então lançados, bem como dos dispositivos legais que a Administração entende aplicáveis. A falta desses requisitos, porque

dificulta ou até inviabiliza a defesa do sujeito passivo, é causa para a nulidade da autuação.

Como dito alhures, o princípio do contraditório e ampla defesa é um dos princípios mais importantes em todas as áreas do direito, uma vez que tem como finalidade proporcionar às partes a oportunidade para contradizerem e se defenderem de alegações que sobre elas decorram.

Nesta esteira, dando seguimento, temos também o princípio do devido processo legal, o qual já havia sido citado no decorrer deste trabalho, e frisa-se, princípio de cunho importantíssimo e que anda, lado a lado, com outros princípios inerente aos processo administrativo tributário, como o princípio do contraditório e ampla defesa citado acima, por exemplo.

Neste íterim, cita-se as palavras de Segundo (2014, p. 34) “no ordenamento jurídico brasileiro, o princípio do devido processo legal encontra-se positivado no inciso LIV do art. 5º da Constituição Federal, no qual se assegura que ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”.

Destarte, corrobora Castardo (2006, p. 139):

Há insculpido no direito constitucional, quando aplicado ao direito administrativo, garantias que perfazem o devido processo legal:

1. Direito de ser ouvido;
2. Direito ao oferecimento e produção de provas;
3. Direito a uma decisão fundamentada;
4. Direito ao juiz natural;
5. Direito à indeclinabilidade da prestação jurisdicional quando solicitada;
6. Direito à citação e ao conhecimento do teor da acusação;
7. Direito a um rápido e público julgamento;
8. Direito ao arrolamento de testemunhas e à notificação das mesmas para comparecimento perante os tribunais;
9. Direito ao procedimento contraditório;
10. Direito de não ser processado, julgado ou condenado por alegada infração às leis *ex post facto*;
11. Direito à plena igualdade entre acusação e defesa;
12. Direito contra medidas legais de busca e apreensão;
13. Direito de ser julgado mediante provas e evidências legal e legitimamente obtida;
14. Direito à assistência judiciária, inclusive gratuita;
15. Direito aos recursos (duplo grau de jurisdição);
16. Direito à decisão com eficácia de coisa julgada;
17. Privilégio contra a auto-incriminação.

Sobre tal princípio, entende, também, Koch (2012, p. 60)

Sobre o devido processo legal (*due process of law*) repousa uma expectativa de grande importância no que se refere à proteção dos direitos do cidadão no Estado Democrático de Direito. Ninguém será privado de seus direitos ou condenado ao cumprimento de sanções sem que a ele seja dado o direito de defesa dentro do devido processo legal.

Derradeiramente, corrobora Capez (2006, p. 32) “consiste em assegurar à pessoa o direito de não ser privada de sua liberdade e de seus bens, sem a garantia de um processo desenvolvido na forma que estabelece a lei (*due process of law* – CF, art. 5º, LIV)”.

O devido processo legal tem a finalidade de assegurar para ambas as partes do processo – administrativo ou judicial – que todos os atos decorram de procedimentos previstos em lei, permitindo assim que ninguém seja privado de sua liberdade e de seus bens sem que se garanta antes um processo na forma legal, como bem entende Capez no citado acima.

Outrossim e por fim, temos o princípio da publicidade, que entende Segundo (2014, p. 24):

Outro princípio da maior importância no disciplinamento da conduta daqueles que corporificam o Poder Público, especial mas não exclusivamente no âmbito das relações processuais, é o da publicidade. Trata-se, em verdade, de um desdobramento lógico dos princípios republicano e democrático. Como a Fazenda Pública não é dos governantes, mas do povo que eles em tese representam, é indispensável que o povo conheça o que em seu nome é feito com os bens e direitos que, em última análise, são também seus.

Corrobora Castardo (2006, p. 142) “tem-se que o público deve tomar conhecimento dos atos praticados pela Administração, excetuados aqueles que contêm sigilo, necessitando a publicação deles. Veja-se que somente tem efeito externo o ato administrativo após a publicação.

O princípio da publicidade no direito tributário, assim como qualquer outro, é muito importante, afinal, quando o assunto é tributo logo falamos sobre dinheiro do povo, e nessa premissa, nada mais justo que todos os atos legais sejam de conhecimento geral; portanto, o princípio da publicidade vem para assegurar, garantir esse direito do povo, aliás, é indispensável que o povo conheça e saiba o que é feito em seu nome e com seus bens.

Derradeiramente, o inciso LX do art. 5º da CF/88 preleciona “a lei só poderá restringir a publicidade dos atos processuais quando a defesa da intimidade ou o interesse social o exigirem”.

3 TEORIA DA PROVA, PROVA ILÍCITA E ILEGÍTIMA, TEORIA DOS FRUTOS DA ÁRVORE ENVENENADA E TEORIA DA DESCOBERTA INEVITÁVEL

Preliminarmente, antes mesmo de analisarmos as teorias constantes deste capítulo, importante entender algumas características sobre as provas, como seu conceito, a importância dos princípios que as regem, a diferença de provas ilícitas para provas ilegítimas, para então adentrar nas teorias mencionadas, das quais circulam sob a órbita das provas.

Para tanto, nos próximos tópicos será possível entender, passo a passo, sobre as provas, suas características, teorias, seus meios de obtenção e claro, a teoria dos frutos da árvore envenenada e da descoberta inevitável.

3.1 CONCEITO DE PROVA

A prova é um instrumento utilizado para se comprovar a veracidade de algo que se alega, com a finalidade de influenciar no convencimento do julgador acerca do que se pleiteia no processo, seja administrativo ou judicial.

Quanto ao tema, explica Gonçalves (2018, p. 500):

A prova é destinada a convencer o juiz, a respeito dos fatos controvertidos. Ele é o destinatário da prova. Por isso, sua participação na fase instrutória não deve ficar relegada a um segundo plano, de mero espectador das provas requeridas e produzidas pelas partes: cumpre-lhe decidir quais as necessárias ou úteis para esclarecer os fatos obscuros.

Nesta esteira, preconiza Capez (2006, p. 282):

Do latim *probatio*, é o conjunto de atos praticados pelas partes, pelo juiz (CPP, arts. 156, 2ª parte, 209 e 234) e por terceiros (p. ex., peritos), destinados a levar ao magistrado a convicção acerca da existência ou inexistência e um fato, da falsidade ou veracidade de uma afirmação. Trata-se, portanto, de todo e qualquer meio de percepção empregado pelo homem com a finalidade de comprovar a verdade de uma alegação.

Nas palavras de Gonçalves e Capez, a prova é o meio utilizado pelas partes do processo e por terceiros – como peritos, por exemplo – para que o magistrado possa construir sua convicção acerca dos fatos a ele narrados e apresentados.

No entanto, não se restringe apenas às partes e terceiros esse poder de produção de provas, podendo, ainda, em alguns casos, o magistrado de ofício, caso não esteja satisfeito com as provas a ele apresentadas, pedir a produção de novas, para que assim construa sua

convicção de modo que não prejudique nenhuma parte no processo, prolatando sua decisão de forma eficaz e incontestável.

Neste âmbito, entende Neder (2010, p. 13):

Em sua acepção lógica, poderíamos dizer que prova é a demonstração da verdade de uma proposição, qualquer que seja a sua natureza. Os eventos relevantes que ocorreram no passado e que não foram presenciados pelo julgador, quando alegados no processo, devem ter sua veracidade demonstrada pelas partes.

Corroborando Koch (2012, p. 176):

Ao vocábulo *prova* pode-se atribuir três concepções diferentes. A primeira o distingue como instrumento, como *meio de prova*, tais como a prova documental, testemunhal, pericial etc., que serve para a formação do juízo de valor da pessoa encarregada da apreciação de determinado fato. Outra ideia que o vocábulo traduz é a *ação* de produzir a prova. A pessoa sobre a qual recai o ônus de provar algo que age ativamente para que a verdade, sob a sua ótica, venha ao conhecimento de quem de direito. Uma terceira concepção atribuída ao termo se constitui na formação de juízo de valor, da convicção ou da certeza do julgador sobre determinado fato objeto da contenda.

Destarte, ao analisar o que destacam os doutrinadores a respeito de prova, extrai-se que é o instrumento utilizado no processo, seja administrativo ou judicial, para comprovar a falsidade ou veracidade de uma alegação, ou seja, influenciar na convicção do julgador responsável pelo julgamento de tais fatos, buscando trazer a verdade real ao que se pleiteia e não se restringindo apenas as partes do processo e terceiros, podendo ainda o magistrado solicitar a produção de novas provas para construção de sua convicção.

3.2 A IMPORTÂNCIA DOS PRINCÍPIOS INERENTES ÀS PROVAS

Como é sabido, princípio é o início de algo, sua essência, o fundamento daquilo que se trata ou estuda. É a origem. Portanto, no que tange às provas, para obtenção e apreciação de tais, é necessário e fundamental conhecer e respeitar os princípios que a regem.

De antemão, entende Carvalho (2013, p. 256):

O vocábulo “princípio” porta, em si, uma infinidade de acepções, que podem variar segundo os valores da sociedade num dado intervalo da sua história. No direito, ele nada mais é do que uma linguagem que traduz para o mundo jurídico-prescritivo, não o real, mas um ponto de vista sobre o real, caracterizado segundo os padrões de valores daquele que o interpreta.

Nesta esteira, explica Carrazza (2010, p. 42):

Por igual modo, em qualquer Ciência, princípio é começo, alicerce, ponto de partida. Pressupõe, sempre, a figura um patamar privilegiado, que torna mais fácil a compreensão ou a demonstração de algo. Nesta medida, é, ainda, a pedra angular de qualquer sistema.

Nesta seara, para Carvalho e Carrazza, princípio é o ponto de vista real, que se caracteriza segundo os padrões e valores daqueles que o interpretam; é o início, o alicerce, o ponto de partida daquilo que se busca entender.

De outro norte, depois de esclarecido o significado de princípio, passamos, então, a analisar sua definição estrutural no ordenamento jurídico, entendendo, desse modo, a importância dos mesmos no processo administrativo tributário.

Sobre o assunto explica Bobbio (1999, p. 158) “os princípios são, apenas, a meu ver, normas fundamentais ou generalíssimas do sistema, as normas mais gerais. (...) Para mim, não há dúvida: os princípios gerais são normas como todas as outras.”

Corroborando Segundo (2014, p. 13-14):

[...] a doutrina jurídica brasileira costuma designar como princípios algumas normas que não necessariamente têm a citada estrutura (algumas são, a rigor, regras). E isso se deve ao fato de que, para alguns autores, também são consideradas como “princípios” aquelas normas que, independentemente de sua estrutura normativa, consubstanciam a positivação ou o desdobramento de valores fundamentais para a ordem jurídica.

Diante disto, a legislação, tanto constitucional quanto infraconstitucional, consagrou diversos princípios em nosso ordenamento jurídico, princípios esses criados para serem utilizados como base para o processo administrativo e judicial.

Destarte, cada ramo do direito e suas respectivas esferas terão seus princípios inerentes às provas, assim como o processo tributário; posto isto, quando no momento da obtenção e apreciação das provas, deve-se conhecer e respeitar os princípios que às regem, sob pena de serem-lhes aplicados os efeitos dessa não observância.

3.3 TEORIA DA PROVA E MEIOS DE OBTENÇÃO

Como dito alhures, podemos considerar a prova como o meio no qual se busca demonstrar que determinados fatos expostos, tanto no processo administrativo quanto no judicial, ocorreram nos moldes descritos.

Nesta esteira, entende Nader (2010, p. 9):

A prova representa a sinapse, espaço de comutação discursiva, entre direito e realidade, entre teoria e prática, entre Ciência e experiência. Daí que a prova está na

raiz do direito, pois não se cria direito sem a prova administrativa, legislativa (que documenta a própria existência da lei) ou judicial da consolidação do processo de sua criação.

Corroborando Dias (2010, p. 312):

A prova é o meio de confirmar a relação de correspondência entre um enunciado e um acontecimento fático. No âmbito tributário, o enunciado objeto da prova é a existência de relação jurídico-tributária ou de relação jurídica de cumprimento de obrigação acessória fiscal e os respectivos descumprimentos dessa relação.

Neste ínterim, quanto a importância e o papel da prova no processo, podemos concluir que a mesma é como um instrumento que busca a verdade, que ajuda na construção da convicção do julgador diante dos fatos a ele relatados.

De outro norte, válido se faz a análise e esclarecimento quanto aos meios de prova, que explica Nucci (2008, p. 376):

São todos os recursos, diretos ou indiretos, utilizados para alcançar a verdade dos fatos no processo. Na lição de Clariá Olmedo, é o método ou procedimento pelo qual chegam ao espírito do julgador os elementos probatórios, que geram um conhecimento certo ou provável a respeito de um objeto do fato criminoso.

Posto isto, importante destacar que em nosso ordenamento jurídico existem diversos meios de prova. Quanto a esses meios, no processo civil, explica Gonçalves (2018, p. 514):

Os meios de prova são os mecanismos que podem ser usados no processo para investigação e demonstração dos fatos. São os tipos genéricos de provas que se admitem no processo. Não se confundem com as fontes de prova, que são os elementos específicos, concretos, que servem para a comprovação de um fato em determinado processo.

Corroborando, elencando os meios de prova no processo civil, Gonçalves (2018, p. 515):

São meios de prova:

A confissão.

A ata notarial.

O depoimento pessoal das partes.

A prova testemunhal.

A prova documental.

A prova pericial.

A inspeção judicial.

Esse rol não pode ser considerado taxativo, diante do caráter genérico do art. 369.

Nas palavras de Gonçalves extraímos quais os meios de prova utilizados no processo civil pátrio, quais sejam a confissão, a ata notarial, o depoimento pessoal das partes, a testemunhal, a documental, a pericial e a inspeção judicial, meios estes que estão previstos no art. 369 do CPC.

De outro norte, já no processo penal, trata-se dos meios de prova segundo Capez (2006, p. 307):

Em primeiro lugar, a título de esclarecimento, convém salientar que o meio de prova compreende tudo quanto possa servir, direta ou indiretamente, à demonstração da verdade que se busca no processo. Assim, temos: a prova documental, a pericial, a testemunhal, etc.

Já na esfera penal, segundo Capez, também são utilizados os meios de provas inerentes ao processo civil, como bem cita o insigne doutrinador quando elenca a prova documental, pericial, testemunhal, entre outras que acaba por não citar.

Por fim, importante elencar as principais provas aceitas na esfera administrativa tributária, qual seja o foco deste trabalho. Destarte, explica Koch (2012, p. 183-184):

No processo administrativo tributário todos os meios de prova também são admitidos, embora nem todos sejam da mesma estatura de eficácia. Predomina, de forma absoluta, a prova documental. A perícia e as presunções legais também são de grande utilização no Direito Tributário. A confissão e a prova testemunhal são de utilização extremamente restrita no campo tributário, só se prestando para obtenção de informações secundárias ou auxiliares nem contexto de formação de um juízo.

Quanto à confissão entende Koch (2012, p. 184) “segundo o art. 348 do CPC, a confissão, que pode ser judicial ou extrajudicial, ocorre quando a parte admite a verdade de um fato, contrário ao seu interesse e favorável ao do adversário”.

Na mesma esteira, em que pese ser um entendimento doutrinário da área criminal, pode também ser utilizado na esfera administrativa tributária, com isso, entende Capez (2008, p. 333) “é a aceitação pelo réu da acusação que lhe é dirigida em um processo penal. É a declaração voluntária, feita por um imputável, a respeito de fato pessoas e próprio, desfavorável e suscetível de renúncia”.

Na confissão, a parte admite os fatos a ela imputados, confirmando a verdade trazida pela outra parte e, automaticamente, sendo desfavorável para si, confissão a qual pode ocorrer tanto na via judicial quanto extrajudicial.

Seguindo, sobre a prova documental define Gonçalves (2018, p. 515-516):

A ideia de documento sugere, em um primeiro momento, a de prova escrita, de um conjunto de palavras e expressões que usam o papel como suporte. Mas não se restringe a isso, e abrange outras formas de representação material, como a mecânica, a fotográfica, a cinematográfica, a fonográfica e outras (CPC, art. 422).

Corroborando Koch (2012, p. 186-187):

o documento é o meio de prova em Direito Tributário por excelência. O fato de a infração fiscal se verificar de forma objetiva, sem necessidade de perquirir o

elemento volitivo do agente, faz com que a prova documental sobressaia de importância sobre todas as demais

A prova documental é considerada uma das mais usadas nos processos, seja qual for a área do direito, na qual consiste na juntada de documentos aos autos discutidos para trazer ou confirmar a verdade alegada, como uma confissão escrita ou até mesmo uma imagem comprometedora, por exemplo.

Temos também a prova emprestada, que nas palavras de Capez (2008, p. 310):

É aquela produzida em determinado processo e a ele destinada, depois transportada, por traslado, certidão ou qualquer outro meio autenticatório, para produzir efeito como prova em outro processo.

A prova emprestada, embora originariamente possa ser testemunhal ou pericial, no momento em que é transportada para o novo processo, passa a contribuir mera prova documental.

Já na esfera tributária, explica Koch (2012, p. 190):

Prova emprestada em Direito Tributário é aquela cedida para órgãos de fiscalização diversos daquele que a colheu. Pode também resultar no fornecimento de certidão extraída de um processo para servir de prova em outro.

Em Direito Tributário, a prova emprestada tem maior expressão no compartilhamento das provas de práticas de infrações contra a ordem tributária por mais de um órgão de fiscalização, através da mútua assistência entre as diversas entidades da federação, no exercício de suas respectivas competências tributárias.

A prova emprestada, conforme Capez e Koch, consiste na utilização de prova já utilizada em autos diversos, porém, aplicável e de caráter importantíssimo naquele caso específico, podendo ser migrada, ou seja, emprestada para juntar-se aos autos para que ajude na busca pela verdade.

Outrossim, destaca-se nas principais provas, a testemunhal. Nesta esteira, entende Gonçalves (2018, p. 534) “é um dos meios de provas mais comumente utilizados. Consiste na inquirição, em audiência, de pessoas estranhas ao processo, a respeito dos fatos relevantes, para o julgamento”.

Em outras palavras, define Capez (2008, p. 336):

Em sentido lato, toda prova é uma testemunha, uma vez que atesta a existência do fato. Já em sentido estrito, testemunha é todo homem, estranho ao feito e equidistante das partes, chamado ao processo para falar sobre fatos perceptíveis a seus sentidos e relativos ao objeto do litígio. É a pessoa idônea, diferente das partes, capaz de depor, convocada pelo juiz, por iniciativa própria ou a pedido das partes, para depor em juízo sobre fatos sabidos e concernentes à causa.

Assim como a prova documental, a prova testemunhal também é de natureza imprescindível nos processos, e também está no rol dos meios de provas mais utilizados, no qual consiste em inquirir, perguntar, escutar, em audiência, determinada pessoa que seja estranha ao processo para esclarecimento a respeito dos fatos discutidos, prestando, essa pessoa, o compromisso de dizer a verdade, sob pena de praticar crime de falso testemunho.

Para finalizar, corrobora Koch (2012, p. 194):

Assume a condição de testemunha a pessoa que presta informações na forma de homem comum, sobre fatos dos quais tem conhecimento, de interesse na solução de uma lide. É a informação leiga que caracteriza a testemunha e, neste aspecto, ela difere do perito que presta informações que requerem conhecimentos especializados em determinada área de conhecimento.

Derradeiramente, também considerada uma das provas mais utilizadas nos processos, seja administrativo ou judicial, tanto na esfera jurídico-tributária quanto qualquer outra, está a prova pericial.

Neste óbice, conceitua Capez (2008, p. 316):

O termo “perícia”, originário do latim *peritia* (habilidade especial), é um meio de prova que consiste em um exame elaborado por pessoa, em regra profissional, dotada de formação e conhecimentos técnicos específicos, acerca de fatos necessários ao deslinde da causa. Trata-se de um juízo de valoração científico, artístico, contábil, avaliatório ou técnico, exercido por especialista, com o propósito de prestar auxílio ao magistrado em questões fora de sua área de conhecimento profissional.

Corrobora Koch (2012, p. 203):

No seu aspecto procedimental, a perícia consiste em exames, vistorias ou avaliações técnicas por um perito formalmente nomeado, sendo que a conclusão apresentada ao julgador não lhe retira a prerrogativa do livre convencimento na sua avaliação como meio de prova.

A prova pericial é aquela composta na utilização de conhecimentos técnicos, por terceiros, no qual utiliza-se a ciência, o estudo técnico de determinada pessoa para resolução e esclarecimento de determinados fatos e situações, nas quais, em mesmas condições, uma pessoa leiga ao assunto não saberia especificar.

Nesta seara, a doutrina entende existir três tipos de perícia, que são tratadas segundo as palavras de Gonçalves (2018, p. 527):

De acordo com o art. 464 do CPC, a perícia consiste em exame, vistoria ou avaliação:

O exame consiste na análise ou observação de pessoas ou coisas, para delas extrair as informações desejadas. O perito médico examinará a pessoa, para verificar se ficou incapacitada, em virtude de acidente que sofreu, por exemplo.

A vistoria é a análise de bens imóveis, que objetiva constatar se eles foram ou estão danificados.

A avaliação é a atribuição de valor a determinado bem.

Diante disto, conclui-se o estudo da teoria da prova e seus meios de obtenção, traçando uma linha nas áreas processual civil, penal e tributária, entendendo ainda nessa última em que cada meio de obtenção consiste e sua importância para o processo.

3.4 PROVAS ILÍCITAS E ILEGÍTIMAS

Preliminarmente, importante ressaltar que são consideradas provas ilícitas aquelas cujo meio de obtenção viole os preceitos previstos na Constituição Federal, ou seja, violação de direito material.

A Constituição Federal de 1988 prevê, em seu art. 5º, LVI, a prova ilícita no processo (BRASIL, 1988) “são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos”.

Outro ponto importante a ser destacado e esclarecido é a diferença entre a prova ilícita e a prova ilegítima, uma vez que algumas vezes podem ser confundidas de modo que possa atrapalhar no momento da interpretação de ambas.

Nesta esteira, explica Lopes Jr. (2015, p. 402):

Prova ilegítima: quando ocorre a violação de uma regra de direito processual penal no momento de sua produção em juízo, no processo. A proibição tem natureza exclusivamente processual, quando for imposta em função de interesses atinentes à lógica e à finalidade do processo. Exemplo: juntada fora do prazo, prova unilateralmente produzida (como o são as declarações escritas e sem contraditório) etc.;

Prova ilícita: é aquela que viola regra de direito material ou a Constituição no momento da sua coleta, anterior ou concomitante ao processo, mas sempre exterior a este (fora do processo).

Nas palavras do insigne, Aury Lopes Jr., prova ilegítima consiste na violação de direito processual e sua proibição, nesse caso, tem natureza exclusivamente processual, enquanto que a prova ilícita é aquela que viola direito material, ou seja, viole preceitos disciplinados e garantidos pela CF/88.

No tocante à licitude e ilicitude na obtenção de provas, entende Nucci (2008, p. 376-377):

Os meios de prova podem ser lícitos – que são admitidos pelo ordenamento jurídico – ou ilícitos – contrários ao ordenamento. Somente os primeiros devem ser levados em conta pelo juiz. Em relação aos meios ilícitos, é preciso destacar que eles abrangem não somente os que forem expressamente proibidos por lei, mas também os imorais, antiéticos, atentatórios à dignidade e à liberdade da pessoa humana e aos bons costumes, bem como os contrários aos princípios gerais de direito.

De outro norte, há quem considera que a prova ilegal é gênero, na qual fazem parte três espécies distintas de provas, quais sejam: provas ilícitas, provas ilícitas por derivação e provas ilegítimas.

Nesta seara, entende Avena (2015, p. 475):

A expressão prova ilegal corresponde a um gênero, do qual fazem parte três espécies distintas de provas: as provas ilícitas, que são as obtidas mediante violação direta ou indireta da Constituição Federal; as provas ilícitas por derivação, que correspondem a provas que, conquanto lícitas na própria essência, se tornam viciadas por terem decorrido de uma prova ilícita anterior ou a partir de uma situação de ilegalidade; e, por fim, as provas ilegítimas, assim entendidas as obtidas ou produzidas com ofensa a disposições legais, sem nenhum reflexo em nível constitucional.

Derradeiramente, restou claro a distinção entre prova ilícita e prova ilegítima, sendo aquela considerada quando obtida mediante violação direta ou indireta dos preceitos previstos na CF/88, fora do processo, e essa quando obtida mediante violação de regra processual, dentro do processo.

3.5 TEORIA DOS FRUTOS DA ÁRVORE ENVENENADA

A teoria dos frutos da árvore envenenada ou, ainda, como alguns doutrinadores tratam, teoria da prova ilícita por derivação, caracteriza-se quando é originada uma prova por meio ilícito, assim, entende-se que se o meio utilizado violou alguma norma, logo torna-se ilícito e, conseqüentemente, as provas advindas de tal estarão envenenadas, devendo ser desentranhadas do processo.

Neste viés, preleciona o §1º do art. 573 do CPP:

Art. 573. Os atos, cuja nulidade não tiver sido sanada, na forma dos artigos anteriores, serão renovados ou retificados.

§ 1o A nulidade de um ato, uma vez declarada, causará a dos atos que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

[...]

Não muito embora a norma infraconstitucional assegurar a nulidade do ato advindo de uma prova ilícita, corrobora, também, a norma constitucional no art. 5º, LVI, da CF/88:

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:

[...]

LVI - são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos;

[..]

No tocante ao surgimento dessa teoria, explica Lopes Jr. (2018, p. 401):

O princípio da contaminação tem sua origem no caso *Silverthorne Lumber e Co. v. United States*, em 1920, tendo a expressão *fruits of the poisonous tree* sido cunhada pelo Juiz Frankfurter, da Corte Suprema, no caso *Nardone v. United States*, em 1937. Na decisão, afirmou-se que “proibir o uso direto de certos métodos, mas não pôr limites a seu pleno uso indireto apenas provocaria o uso daqueles mesmos meios considerados incongruentes com padrões éticos e destrutivos da liberdade pessoal”. A lógica é muito clara, ainda que a aplicação seja extremamente complexa, de que se a árvore está envenenada, os frutos que ela gera estarão igualmente contaminados (por derivação).

Outrossim, entende Capez (2008, p. 304):

(...) As provas ilícitas por derivação são aquelas lícitas em si mesmas, mas produzidas a partir de um fato ilícito. Por exemplo: documento apreendido em domicílio, em diligência de busca e apreensão sem prévia ordem judicial. A prova é considerada ilícita.

Importante esclarecer que quando do estudo da referida teoria, conforme citações doutrinárias elencadas acima, nota-se que a mesma poderá ser tratada por nomes diversos, como teoria dos frutos da árvore envenenada, princípio da contaminação e provas ilícitas por derivação, por exemplo.

Prosseguindo, enfatiza Lima (2011, p. 892):

Provas ilícitas por derivação são os meios probatórios que, não obstante produzidos, validamente, em momento posterior, encontram-se afetados pelo vício da ilicitude originária, que a eles se transmite, contaminando-os, por efeito de repercussão causal.

De forma simples e clara, são as palavras de Távora e Alencar (2010, p. 353):

Por esta teoria, de origem na Suprema Corte norte-americana, a prova ilícita produzida (árvore), tem o condão de contaminar todas as provas dela decorrentes (frutos). Assim, diante de uma confissão obtida mediante tortura, prova embrionariamente ilícita, cujas informações deram margem a uma busca e apreensão formalmente íntegra, é imperioso reconhecer que esta busca e apreensão está contaminada, pois decorreu de uma prova ilícita.

Destarte, a teoria dos frutos da árvore envenenada ou prova ilícita por derivação e princípio da contaminação, conforme trata os diversos doutrinadores, inclusive os aqui citados, bem como assegura a legislação infraconstitucional e constitucional, reconhece a ilicitude de uma prova obtida por meio ilícito e, conseqüentemente, traz ao juízo o dever de desentranhá-la do processo, uma vez que usando a analogia da árvore envenenada, sabe-se que os frutos dela advindos também estarão contaminados.

3.6 TEORIA DA DESCOBERTA INEVITÁVEL

A teoria da descoberta inevitável é abordada em várias áreas do direito, entretanto, no processo penal com mais ênfase. Todavia, no direito tributário tanto doutrina como jurisprudência vêm adotando, cada vez mais, essa teoria.

Podemos tratar essa teoria, não somente, mas genericamente como uma exceção da teoria dos frutos da árvore envenenada, uma vez que as provas obtidas mediante meio ilícito serão aceitas no processo, caso comprovado que se obtiveria tal prova se tivesse dado o prosseguimento legal e de praxe para essa obtenção.

Nesta leva, explica Ávila (2006, p. 161) “(...) essa teoria entende que, caso a prova derivada de uma prova ilícita certamente seria legalmente obtida de qualquer forma, então essa não se contamina da ilicitude da primeira”.

Importante destacar como surgiu essa teoria, que conforme Anna Cristina (2014, JusBrasil), tem origem Norte Americana, objeto de um caso de muita repercussão, onde fora julgado no ano de 1984. Referido caso traz a história de Robert Williams, paciente mental fugitivo que sequestrou, assassinou e ocultou o cadáver de Pamela Powers, criança de dez anos de idade. O acusado foi detido dois dias após o crime, se recusando a confessar onde havia escondido o corpo da menina.

A polícia Norte Americana, com a ajuda de outras duzentas pessoas voluntárias da cidade, fizeram um mapeamento e começaram as buscas. Porém, em meio as buscas, a autoridade policial conseguiu ilegalmente, uma confissão do acusado de onde havia escondido o corpo, assim, todos se deslocaram até o local informado, encontrando-o. Apesar da prova de confissão ter sido obtida por meio ilícito, a Corte Norte Americana aceitou a prova como se fosse lícita, aplicando fundamento na teoria da descoberta inevitável, justificando-se no sentido de que se as buscas continuassem como estavam sendo realizadas, eles chegariam ao corpo da criança dentro de uma hora e meia; duas horas no máximo.

No mesmo sentido, sobre o caso, citou em sua doutrina Feitoza (2009, p. 700):

Ainda como limitação à doutrina dos frutos da árvore venenosa, a doutrina ou limitação da descoberta inevitável (*“inevitable discovery” limitation*) foi aplicada num caso (*Nix v. Williams – Williams II*, 1984) em que uma declaração obtida ilegalmente do “acusado” revelou o paradeiro do corpo da vítima de homicídio numa vala de beira de estrada, mas um grupo de duzentos voluntários já estava procurando pelo cadáver conforme um plano desenvolvido cuidadosamente, que eventualmente teria abrangido o lugar onde o corpo foi encontrado.

Sobre a teoria, explica Távora e Alencar (2010, p. 356) que “(...) se a prova, que circunstancialmente decorre de prova ilícita, seria conseguida de qualquer maneira, por atos de investigação válido, ela será aproveitada, eliminando-se a contaminação”.

Descreve, ainda, Lima (2011, p. 898):

De acordo com a teoria da descoberta inevitável, também conhecida como exceção da fonte hipotética independente, caso se demonstre que a prova derivada da ilícita seria produzida de qualquer modo, independentemente da prova ilícita originária, tal prova deve ser considerada válida.

Derradeiramente, corrobora o insigne doutrinador e processualista Lopes JR. (2018, p. 402) “as teorias da descoberta inevitável e da fonte independente atuam quando existe nexo causal (logo, contaminação), mas a prova ‘poderia’ ser obtida de outra forma ou quando a descoberta ‘seria inevitável’”.

Nesta esteira, a teoria da descoberta inevitável consiste na comprovação de que aquela prova obtida mediante meio ilícito seria, de qualquer forma, produzida e alcançada se utilizados os meios lícitos e de praxe para essa obtenção sendo, assim, considerada lícita e podendo constar dos autos do processo.

4 JURISPRUDÊNCIAS DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF – E A APLICAÇÃO DA TEORIA DA DESCOBERTA INEVITÁVEL

Valioso trazer à baila os julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Carf – dos últimos anos referentes à aceitação ou não da prova obtida por meio ilícito no processo administrativo tributário e a aplicação da teoria da descoberta inevitável perante os tribunais.

Nesta seara, abordar-se-á um acórdão por ano, desde o ano de 2016 até o ano de 2020 e junto será analisado a aplicação da teoria da descoberta inevitável à luz das decisões do presente tribunal.

4.1 APLICAÇÃO DA TEORIA DA DESCOBERTA INEVITÁVEL À LUZ DAS JURISPRUDÊNCIAS DO CARF

Como dito alhures, a teoria da descoberta inevitável tem origem norte-americana, sendo adotada no Brasil nas diversas áreas do direito, como no processo penal e, não muito embora, no processo administrativo tributário.

Nesta esteira, explica Feitoza (2009, p. 700):

Essa noção de “descoberta inevitável” foi a adotada no Brasil, na redação dada pela Lei nº 11.690/2008 ao §2º do art. 157 do CPP: 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 fato objeto da prova. Em vez de “fonte independente”, que a jurisprudência estadunidense e a doutrina entendem ser outra coisa, a lei deveria ter dito “descoberta inevitável”.

Na mesma linha, mas, outrossim, quanto ao grau de dificuldade em que o magistrado se encontrará quando da aplicação de tal teoria, entende Távora e Alencar (2010, p. 356 e 357):

A evidente dificuldade é que caberá ao magistrado, analisando as circunstâncias do caso concreto, definir se realmente a inevitabilidade da descoberta existia, ou se a prova ilícita trouxe, de alguma maneira, um fator contributivo para descortinar as demais provas que surgiram. Se houve contribuição efetiva, o vínculo de contaminação estará integralizado.

Corroborar o insigne doutrinador, Lopes Jr (2018, p. 403), “[...] a Corte Suprema entendeu que a carga de provar que a descoberta era inevitável é inteiramente da acusação”.

De outro norte, referida teoria não vem sendo limitada apenas ao Supremo Tribunal e o Carf, mas também sendo utilizada no Superior Tribunal de Justiça, conforme cita Lima (2011, p. 900):

Em que pese a controvérsia doutrinária, certo é que referida teoria já vem sendo adotada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça. Em pioneiro julgado acerca do assunto, em que pese se discutia a ilicitude do extrato bancário obtido por herdeiro da vítima, sem autorização judicial, a 6ª Turma do STJ fez uso da teoria da descoberta inevitável. Na dicção do Relator Min. Og Fernandes, o §2º do art. 157 do CPP serve para mitigar a teoria da contaminação da prova, restringindo-a para os casos em que a prova ilícita for absolutamente determinante para a descoberta da prova derivada que sem aquela não existiria, o que não teria acontecido no caso apreciado pelo STJ. Isso porque, no caso concreto, o sobrinho da vítima, na condição de herdeiro, teria, inarredavelmente, após a habilitação no inventário, o conhecimento das movimentações financeiras e, certamente, sabedoria do desfalque que a vítima havia sofrido; ou seja, a descoberta seria inevitável, não havendo, portanto, razoabilidade alguma em anular todo o processo e demais provas colhidas, não só durante a instrução criminal, mas também aquelas colhidas na fase pré-processual investigativa.

Desta feita, para encerrar o estudo da teoria da descoberta inevitável, buscando entender sua aplicação nos tribunais e posicionamentos doutrinários, cita-se, derradeiramente, Távora e Alencar (2010, p. 356):

O que se deseja é impedir a contaminação de provas decorrentes de uma ilícita, caso o seu descobrimento seja inevitável. É dizer, se uma determinada prova viria aos autos de qualquer maneira, mesmo que a ilicitude não tivesse acontecido, esta deve ser encarada como uma fatalidade, e o vínculo entre a prova originária e a derivada não deve levar a mácula desta última.

Nesta baila, levando-se em consideração o posicionamento doutrinário, bem como o conhecimento do posicionamento do STJ e STF, passe-se a analisar a aplicação da referida teoria em consonância com as jurisprudências do Carf elencadas neste trabalho.

Passa-se, assim, à devida análise das jurisprudências do Carf à luz da teoria da descoberta inevitável.

Jurisprudência do ano de 2016:

IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II Data do fato gerador: 28/01/2004
PROVAS ILÍCITAS DECORRENTES DE INTERCEPTAÇÃO
TELFÔNICA/TELEMÁTICA INVÁLIDAS. “TEORIA DA DESCOBERTA
INEVITÁVEL”. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE. A ilicitude da prova
decorrente de interceptações telefônicas e telemáticas invalidadas pelo Poder
Judiciário não contamina aquelas que poderiam ser produzidas, sem o vício, se

adotados os trâmites típicos e de praxe, próprios da investigação ou instrução criminal, que levariam à condução do fato que se deseja demonstrar, como prevê o art. 157, § 2º do Código de Processo Penal, que acolheu a “teoria da descoberta inevitável”. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE DA MERCADORIA IMPORTADA. DANO AO ERÁRIO. CARACTERIZAÇÃO. Consoante art. 23, V do DL 1.455/76, com a redação modificada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002, caracteriza-se dano ao erário a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO. DANO AO ERÁRIO. O dano ao erário é punido com a aplicação da pena de perdimento das mercadorias correspondentes ou multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida. Recurso voluntário negado. (Carf – RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE. Acórdão n. 3401-003.258, Relator: Robson José Bayerl, Data de Julgamento: 28/09/2016, 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Data de Publicação: 26/10/2016)

Na jurisprudência do ano de 2016, supracitada, nota-se que se trata de imposto sobre importação, procedimento o qual o Fisco utilizou-se de interceptações telefônicas obtidas pela Polícia Federal na chamada “Operação Dilúvio”, ou seja, provas emprestadas, sendo que as mesmas foram dadas como ilícitas em autos apartados.

Em que pese em autos apartados essas provas terem sido consideradas ilícitas, na decisão do Carf, no caso em análise, foram admitidas tais provas com fundamento na teoria da descoberta inevitável, conforme extrai-se da própria ementa do acórdão.

Jurisprudência do ano de 2017:

PROVAS ILÍCITAS. TEORIA DA FONTE INDEPENDENTE. 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 fato objeto da prova (art. 157 da Lei 11.690/2008-CPP). Conforme tal teoria, se as provas ilícitas também puderem ser obtidas por outras fontes independentes, então podem ser utilizadas no processo. (art. 157 da Lei 11.690/2008-CPP) PROVAS ILÍCITAS. TEORIA DA DESCOBERTA INEVITÁVEL. A característica ilícita das provas pode ser mitigada caso hajam indícios de que tais provas seriam reveladas no decorrer da investigação. No caso dos autos, considerando que a investigação fiscal já iniciada vinha encontrando indícios de ilegalidade, tanto na área aduaneira quanto na área de tributos internos, o descobrimento dos fatos cuja ciência pela autoridade fiscal deu-se pelo relatório da Operação da Polícia Federal apenas foi "apressada" por este, pois naturalmente tais fatos geradores iriam ser descobertos. DIREITO

ADMINISTRATIVO E CRIMINAL. INDEPENDÊNCIA. Não existe vínculo de dependência entre os processos criminal e administrativo, a não ser que o resultado do processo criminal tenha decidido definitivamente por uma das seguintes situações: que o fato não ocorreu, ou que o sujeito não fora o autor dos ilícitos. No caso dos autos, nenhum desses ocorreu e, portanto, não há que se falar em invalidação das provas na esfera cível. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS ISENTOS. LUCRO PRESUMIDO. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. Para a distribuição de lucros isentos além do percentual permitido pela legislação, é indispensável que o excesso de lucro esteja comprovado através de escrituração contábil em conformidade como art. 258 do Decreto 3000/1999. No caso dos autos, tal comprovação não foi feita. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS ISENTOS. COMPROVAÇÃO. Para serem considerados como rendimentos isentos, os lucros e dividendos distribuídos devem estar registrados na escrituração contábil da empresa e o pagamento ao sócio efetivamente comprovado. No caso dos autos, não foi comprovado o efetivo pagamento dos valores ao sócio. NEGATIVA DE PERÍCIA. CERCEAMENTO DE DEFESA. Não se considera cerceamento de defesa a negativa de perícia em que a prova não depende de conhecimento especial de técnico, conforme art. 420 do CPC. DILIGÊNCIA. A determinação de diligência para esclarecer ponto obscuro no processo não vincula a decisão do julgador, que deve ter imparcialidade e independência na formação da convicção pessoal sobre os fatos do processo. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. O princípio da verdade real/material no direito tributário visa estabelecer a verdade dos fatos, independentemente da documentação fiscal/tributária utilizada. Desta forma, a tributação é sempre direcionada para o sujeito passivo que realmente praticou o fato gerador. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. SIMULAÇÃO. DESLOCAMENTO DO FATO GERADOR. No caso de simulação, pelo princípio da verdade material, fica autorizado o deslocamento do fato gerador para o real sujeito passivo da obrigação tributária (arts. 135 a 137 e 142 do CTN). Tal fato, não se confunde com desconsideração da personalidade jurídica, procedimento que depende de autorização judicial. PROVAS DIRETAS. SIMULAÇÃO. Na ocorrência de simulação, a prova do fato gerador pode ser feita por um conjunto coeso e independente de indícios, coerentes entre si e que, analisados conjuntamente, determinam a ocorrência do mesmo. No caso dos autos, o recorrente utilizou sócios sem qualquer capacidade financeira para constituir empresas, visando a blindagem patrimonial. Observou-se que em todas as situações o contribuinte ou um de seus colaboradores (parentes ou empregados) estavam envolvidos na direção das empresas mencionadas, seja como sócio, procurador com amplos poderes, testemunha em contratos, etc. CONFISSÃO. A confissão é prova irrefutável. No caso dos autos, muitos dos fatos que nortearam o lançamento decorreram também de confissão dos envolvidos. Não é possível ignorar tais provas, uma vez que

decorreram de vontade espontânea dos sujeitos envolvidos. Por exemplo, em depoimento à Polícia Federal, o recorrente admitiu que a empresa MAM-EPP fora concebida para gerenciar os ganhos advindo das atividades do recorrente, pessoa física. DOCUMENTOS EM LÍNGUA ESTRANGEIRA. Não se pode considerar cerceamento de direito de defesa o fato de documentos em língua estrangeira não estarem traduzidos, se contiverem indícios de que o interessado já tivera contato com tais documentos em oportunidade anteriormente ao processo. No caso dos autos, trata-se de depósitos bancários em contas do recorrente, e alguns dos documentos em língua estrangeira contém inclusive a assinatura do envolvido (contribuinte). DECADÊNCIA. No caso de lançamento de ofício, e na ocorrência de dolo comprovado nos autos, a contagem do prazo decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado (no caso, para a entrega da declaração de ajuste anual), conforme art. 173, I do CTN. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. A tributação relativa ao acréscimo patrimonial a descoberto está prevista no art. 55, inciso XIII do Decreto 3000/99 (RIR), com base em tabela de variação patrimonial. É tributada a variação patrimonial positiva não justificada pelos rendimentos do contribuinte (tributáveis, isentos ou não-tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva). OMISSÃO DE RENDIMENTOS. RECEITAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DA PESSOA FÍSICA, TRIBUTADOS COMO PESSOA JURÍDICA. O fato dos rendimentos terem sido tributados por uma pessoa jurídica não exime a tributação na pessoa física se ficar comprovado que as receitas advinham de trabalho da pessoa física. No caso dos autos, o contribuinte confessou a utilização da empresa MAM-EPP como forma de gerenciar os recursos recebidos de suas atividades pessoais. MULTA QUALIFICADA. A qualificação da multa de ofício é o procedimento legal quando comprovada a existência de dolo. No caso dos autos, ficou comprovada a existência de sócios sem qualquer capacidade econômico-financeira e utilização de empresas inexistentes de fato. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. Conforme legislação de regência, os créditos tributários devidos e não quitados no prazo são acrescidos de juros pela taxa referencial SELIC. Súmula Carf n. 4. PROVA. FRAGILIDADE. A comprovação efetiva da existência do fato gerador deve ser feita com documentação robusta que corrobore que o sujeito passivo auferiu o rendimento omitido. No caso dos autos, uma única planilha para partição de recursos, obtida via busca e apreensão de documentos, não é considerada suficiente para a existência do fato gerador. LANÇAMENTO. FATO GERADOR. Na definição do fato gerador, não se pode tributar mais de uma vez o mesmo recurso pertencente ao mesmo sujeito passivo. No caso dos autos, os valores decorrentes de ingresso para aumento de capital nas empresas, conforme a acusação fiscal, foram decorrentes das transferências internacionais de recursos do fiscalizado, que também foram lançados como omissão de rendimentos. COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS. Tendo os

valores lançados na pessoa física como omissão de receitas em decorrência do princípio da verdade material que afastou a tributação na pessoa jurídica, e, em tendo tais valores sido tributados na pessoa jurídica, há que se fazer a compensação dos valores já pagos para deduzir do lançamento na pessoa física(sócio da empresa). Recurso Voluntário Provido em Parte e Recurso de Ofício Provido. (Carf – RECURSO VOLUNTÁRIO. RECURSO DE OFÍCIO. Acórdão n. 2401-004.578, Relatora: Maria Cleci Coti Martins, Data de Julgamento: 07/02/2017, 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Data de Publicação: 08/03/2017)

Na mesma leva, já na jurisprudência do ano de 2017, trata-se de omissão de rendimentos, onde as receitas de prestação de serviços de pessoa física eram tributadas como pessoa jurídica.

A autoridade fiscal teve ciência do ocorrido por meio de alguns documentos constantes do relatório da Polícia Federal, também em decorrência da chamada “Operação Dilúvio”, documentos esses que não foram validados por sentença, bem como para embasar o procedimento fiscal, utilizou-se de interceptações telefônicas emprestadas de outros autos.

Todavia, o Carf admitiu as provas constantes dos autos, com fundamento na teoria da descoberta inevitável, uma vez que naturalmente tais fatos geradores iriam ser descobertos de outra forma lícita.

Quanto ao ano de 2018, foram efetuadas pesquisas das jurisprudências, no entanto, nenhum registro foi encontrado.

Jurisprudência do ano de 2019:

ATOS PRATICADOS MEDIANTE FRAUDE. COMPROVAÇÃO. PROVAS OBTIDAS POR MEIOS ILÍCITOS. PRINCÍPIO DOS FRUTOS DA ÁRVORE ENVENENADA. PRINCÍPIO DA DESCOBERTA INEVITÁVEL. PRINCÍPIO DA FONTE INDEPENDENTE. MITIGAÇÃO. POSSIBILIDADE. Não serão consideradas ilícitas as provas derivadas de provas ilícitas, quando ficar demonstrado que elas poderiam ser obtidas por uma fonte independente, bastando, para tanto, que se desse andamento aos trâmites típicos e de praxe, próprios da investigação fiscal. (Carf – RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR. Acórdão n. 9303-008.694, Relatora: Andrada Marcio Canuto Natal, Data de Julgamento: 12/06/2019, 3ª Turma, Data de Publicação: 19/07/2019)

Em continuidade, quanto à jurisprudência do ano de 2019, esta trata também de interceptações telefônicas emprestadas da operação dilúvio, realizada pela Polícia Federal, na qual descobriu-se operações fraudulentas que ensejaram o procedimento fiscal.

Nesta leva, requereu o contribuinte, em recurso voluntário, para que as provas fossem desentranhadas dos autos, uma vez que foram consideradas ilícitas em autos apartados.

Sobreveio a decisão do Carf, na qual rejeitou o pedido do contribuinte, mantendo, assim, lícitas as provas constantes dos autos com fundamento na teoria da descoberta inevitável.

Jurisprudência do ano de 2020:

PROVAS OBTIDAS POR MEIOS ILÍCITOS. PRINCÍPIO DOS FRUTOS DA ÁRVORE ENVENENADA. PRINCÍPIO DA DESCOBERTA INEVITÁVEL. PRINCÍPIO DA FONTE INDEPENDENTE. MITIGAÇÃO. POSSIBILIDADE. ANÁLISE DO CASO CONCRETO. No âmbito do processo administrativo tributário, é possível a mitigação da ilicitude da prova derivada de provas ilícitas, apoiada na ideia de descoberta inevitável e prova independente, quando demonstrada que ela seria obtida de qualquer modo, por fonte independente, decorrente dos trâmites típicos e de praxe, próprios da investigação fiscal. Em contrapartida, quando não há a certeza da revelação inevitável da prova a partir do procedimento fiscal, tratando-se de mera possibilidade, cabe expurgá-la do processo administrativo, com reflexo no lançamento fiscal.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2006

IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. COMPROVAÇÃO DE ORIGEM EMPRÉSTIMOS.

A comprovação de empréstimo exige provas específicas, não bastando a apenas a juntada de contratos particulares. Para essa comprovação é imprescindível que: (1) seja apresentado o contrato de mútuo assinado pelas partes; (2) o empréstimo tenha sido informado tempestivamente na declaração de ajuste; (3) o mutuante tenha disponibilidade financeira; e (4) esteja evidenciada a transferência do numerário entre credor e devedor (na tomada do empréstimo), com indicação de valor e data coincidentes como previsto no contrato firmado e o pagamento do mutuário para mutuante no vencimento do contrato. (Carf – RECURSO VOLUNTÁRIO. Acórdão n. 2401-007.139, Relator: Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Data de Julgamento: 06/11/2019, 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Data de Publicação: 15/01/2020)

Derradeiramente, ao analisar a jurisprudência do ano de 2020, supracitada, a qual trata de imposto de renda de pessoa física onde o contribuinte obteve acréscimo patrimonial sem sua devida declaração e, mais uma vez, constata-se que foram utilizadas, por parte da autoridade fiscal, provas emprestadas da operação dilúvio realizada pela Polícia Federal.

Assim, como suscitado nas outras jurisprudências, tais provas foram trancadas nesta operação por serem obtidas mediante meio ilícito, motivo o qual deu embasamento para que o contribuinte pedisse a exclusão delas do procedimento fiscal.

Sobreveio decisão na qual, mais uma vez, o Carf rejeitou o pedido do contribuinte, aceitando, assim, as provas ilícitas como se lícitas fossem, também com fundamento na teoria da descoberta inevitável.

5 CONCLUSÃO

O desenvolvimento do presente trabalho possibilitou entendermos o trajeto do tributo, desde seu conceito até o processo administrativo propriamente dito, sendo todas essas etapas tratadas de forma divisível, em três suscintos capítulos.

No primeiro capítulo vimos que o conceito de tributo está elencado no art. 3º do CTN e que existem diversas teorias sobre, porém a mais importante e que é adotada e entendida pelo STF é a teoria quinquipartite ou quinária, que consiste que o tributo é gênero, sendo dividido em cinco diferentes espécies, quais sejam: imposto, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios.

Foi possível, também, entender que tudo se inicia com a hipótese de incidência, que é a descrição do tributo no mundo fático jurídico, e que para sua concretização, necessário se faz ocorrer o fato gerador, fazendo, assim, com que aquela hipótese fática se concretize de no mundo fático.

Com esse conhecimento, vimos que após a concretização do fato gerador, nasce a obrigação tributária, vindo a nascer o sujeito ativo e passivo da relação jurídico-tributária, sendo o primeiro credor de um tributo – Fisco – e o segundo devedor do mesmo – contribuinte ou responsável.

Portanto, constituída a obrigação tributária, o fisco tem o direito e o dever de efetuar o efetivo lançamento, no qual, como vimos, existe diversas formas; efetuado seu lançamento, está completo o trajeto da relação jurídico-tributária.

Em que pese o trajeto estar completo com o lançamento, vimos no decorrer do estudo que existem hipóteses que suspendem a exigibilidades do crédito tributário, que extinguem a obrigação tributária e as causas que excluem o crédito tributário.

Deste modo, já no segundo capítulo, concluído todo esse trajeto até aqui e vencidas todas as diligências legais, adentramos no processo administrativo tributário, no qual com o presente estudo podemos entender suas principais característica e procedimentos, bem como analisar os principais princípios que regem o processo administrativo tributário.

Estudamos e podemos entender o conceito de prova, que como suscitado, é um instrumento utilizado para se comprovar a veracidade de algo que se alega, com a finalidade de influenciar no convencimento do juiz acerca do que se pleiteia no processo, seja administrativo ou judicial.

Nesta seara, estudamos a importância do conhecimento dos princípios que regem a prova, sua teoria e seus diversos meios de obtenção, bem como as principais características da prova ilícita e ilegítima e seus conceitos.

Também neste campo, necessário se fez o estudo de duas importantes teorias, quais sejam a teoria dos frutos da árvore envenenada e a teoria da descoberta inevitável, sendo essa última o principal objeto de estudo deste trabalho.

Derradeiramente, no terceiro e último capítulo, foi elencado jurisprudências do Carf dos anos de 2016 a 2020 sobre o tema discutido, bem como foi feita uma análise dessas à luz da teoria da descoberta inevitável.

De outro norte, quanto à importância do tema trazido à baila, o interesse do autor deu-se em virtude da contrariedade de entendimento do Carf no que se refere à provas obtidas por meios ilícitos, em comparação ao entendimento tanto dos tribunais da esfera penal, por exemplo, quanto da grande parte da doutrina pátria.

Do mesmo modo, o estudo se intensificou devido o aprofundamento na matéria, buscando compreender o que adota a Constituição Federal sobre o tema, bem como sua aplicação no direito tributário e nas demais áreas do direito, para que restasse, assim, esclarecido a dúvida inicial quanto à possibilidade do uso da prova obtida por meio ilícito no processo administrativo tributário.

Destarte, diante de tudo que foi estudado e analisado, bem como de acordo com os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, conclui-se que, embora a grande parte da doutrina seja contrária no que tange a legalidade do uso da prova obtida por meio ilícito no processo administrativo tributário, a jurisprudência do Carf entende ser legal essa prova, com fundamento especial na teoria da descoberta inevitável, ou seja, de modo que, apesar da prova ser obtida por meio ilícito, se comprovado que seria obtida de qualquer jeito legalmente, quando dado andamento aos procedimentos legais e de praxe, essa prova automaticamente é aceita como se lícita fosse.

Neste desfecho, todos os objetivos foram concluídos, tanto o geral, que buscava analisar as jurisprudências do Carf sobre a possibilidade de aproveitamento da prova obtida por meio ilícito no processo administrativo tributário, no lapso temporal entre 2016 e 2020, quanto os específicos, que tinha por fim descrever a trajetória da constituição do crédito tributário até o processo administrativo tributário; apresentar a teoria da prova e sua aplicação no processo administrativo tributário, bem como a aplicação da teoria da descoberta inevitável nas provas obtidas por meios ilícitos e pesquisar nas jurisprudências do Carf sobre a matéria e

analisar a possibilidade do uso da prova obtida por meio ilícito no processo administrativo tributário.

REFERÊNCIAS

- STF – RE 138284, Relator: CARLOS VELLOSO, Data de julgamento: 01/07/1992, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 28/08/1992. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&julgamento_data=01071992-01071992&page=1&pageSize=10&queryString=RE%20138284&sort=_score&sortBy=desc. Acesso em: 26/08/2020.
- BRASIL. Constituição Federal de 1988. Disponível em <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/consti/1988/constituicao-1988-5-outubro-1988-322142-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso em: ...;
- BRASIL, Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: ...;
- Teorias Norte Americanas Relacionadas às Provas Ilícitas por Derivação. Disponível em: <https://annacgs.jusbrasil.com.br/artigos/152372951/teorias-norte-americanas-relacionadas-as-provas-ilicitas-por-derivacao>. Acesso em: 17/09/2020.
- ÁVILA, Thiago André Pierobom de. Provas ilícitas e proporcionalidade: uma análise da colisão entre os princípios da proteção penal eficiente e da inadmissibilidade das provas obtidas por meios ilícitos. 2006.
- GONÇALVES, Marcus Vinicius Rios; LENZA, Pedro. Direito processual civil esquematizado. Saraiva Educação SA, 2018.
- KOCH, Deonísio. Processo administrativo tributário e lançamento. Malheiros Editores, 2012.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário/Paulo de Barros Carvalho–24. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Processo administrativo tributário. Pesquisas Tributárias, 2002.
- NEDER, Marcos Vinicius; DE SANTI, Eurico Marcos Diniz; FERRAGUT, Maria Rita. A prova no processo tributário. 2010.
- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.
- SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Processo tributário. Editora Atlas S.A., 2014.
- CASTARDO, Hamilton Fernando. Processo tributário administrativo. Thomson IOB, 2006.

- SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. Saraiva Educação SA, 2013.
- VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito civil. Editora Atlas S.A., 2013.
- MEZZARROBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Servilha. Manual de metodologia da pesquisa no direito. Saraiva Educação SA, 2009.
- PACELLI, Eugenio. Curso de processo penal. Comentários ao CPP. 5ª edição. 2013. 17ª edição. Lei 12.850/13.
- TOURINHO FILHO, Fernando da Costa. Processo penal. 2013.
- TOURINHO FILHO, Fernando da Costa. Manual de processo penal. 2008.
- DE BARROS CARVALHO, Paulo. Direito tributário linguagem e método. Noeses, 2013.
- CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010.
- BOBBIO, Norberto; DOS SANTOS, Maria Celeste Cordeiro Leite; JÚNIOR, Tercio Sampaio Ferraz. Teoria do ordenamento jurídico. UnB, 1999.
- Lima, Renato Brasileiro de. Manual de processo penal, vol. I / Renato Brasileiro de Lima. – Niterói, RJ: Impetus, 2011.
- LOPES JR, Aury. Direito processual penal. Saraiva Educação SA, 2018.
- TÁVORA, Nestor; ALENCAR, Rosmar Rodrigues. Curso de Direito Processual Penal. 4ª edição. Salvador: Ed. Juspodivm, 2010.
- FEITOZA, Denilson. Direito processual penal: teoria, crítica e práxis. Niterói: Impetus, 2008.
- NUCCI, Guilherme de Souza. Manual de processo penal e execução penal. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 1002, 2008.
- LOPES JR, Aury. Direito processual penal. 12ª edição. São Paulo: Saraiva Educação AS, 2018.
- AVENA, Norberto Cláudio Pâncaro. Processo penal: esquematizado – 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015.
- Carf – RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE. Acórdão n. 3401-003.258, Relator: Robson José Bayerl, Data de Julgamento: 28/09/2016, 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Data de Publicação: 26/10/2016. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.l.jsf>. Acesso em: 05/11/2020.
- Carf – RECURSO VOLUNTÁRIO. RECURSO DE OFÍCIO. Acórdão n. 2401-004.578, Relatora: Maria Cleci Coti Martins, Data de Julgamento: 07/02/2017, 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Data de Publicação: 08/03/2017. Disponível em:

<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 05/11/2020.

Carf – RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR. Acórdão n. 9303-008.694, Relatora: Andrada Marcio Canuto Natal, Data de Julgamento: 12/06/2019, 3ª Turma, Data de Publicação: 19/07/2019. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 05/11/2020.

Carf – RECURSO VOLUNTÁRIO. Acórdão n. 2401-007.139, Relator: Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Data de Julgamento: 06/11/2019, 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Data de Publicação: 15/01/2020. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 05/11/2020.