

**BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O ACÓRDÃO 9303-008.694
DA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS DO CARF:
A PRODUÇÃO DE PROVAS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO
TRIBUTÁRIO E A INDEPENDÊNCIA DAS INSTÂNCIAS**

*BRIEF CONSIDERATIONS ON JUDGMENT 9303-008,694
OF THE CARF'S SUPERIOR CHAMBER OF TAX APPEALS:
THE PRODUCTION OF PROOFS IN THE TAX ADMINISTRATIVE
PROCESS AND THE INDEPENDENCE OF THE INSTANCES*

MYRELLA CRISTINE TREVISAN DA COSTA

Mestranda em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Pós-Graduada em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Graduada em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de Campinas/SP.
myrella_trevisan@yahoo.com.br

ÁREAS DO DIREITO: Processual; Tributário; Administrativo

RESUMO: O presente artigo objetiva analisar o Acórdão 9303-008.694, proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, o qual, na contramão das demais decisões que vinham sendo proferidas por aquele Conselho Fiscal, validou crédito tributário formalizado em provas declaradas ilícitas pelo E. STJ, na seara do direito penal. Para tanto, inicia-se demonstrando do que se trata a investigação, bem como o entendimento do Poder Judiciário no que tange às provas obtidas. Em seguida, analisaremos o processo administrativo, focando nas teses encabeçadas pelo CARF para admitir como lícita prova derivada de outra que é ilícita. Finalmente, serão tecidas críticas ao acórdão proferido pela Câmara Superior, demonstrando a necessidade de garantir direitos fundamentais, os quais vedam a utilização de prova ilícita, mesmo que por derivação.

ABSTRACT: This article aims to examine judgment 9303-008,694, delivered by the CARF's Superior Chamber of Tax Appeals, which, contrary to the other decisions that had been given by that Fiscal Council, ended up validating tax credit formalized in proofs declared unlawful by the Superior Court of Justice, in the field of criminal law. Therefore, it begins to demonstrate what this investigation is about, as well as the understanding of the judiciary regarding the proof obtained. Subsequently, we will analyze the administrative process, focusing on the thesis headed by the Chamber in order to admit as lawful, proof derived from other unlawfully obtained proofs. Finally, criticism will be made to the judgment given by the Superior Chamber, demonstrating the need to guarantee fundamental rights, which prohibit the use of unlawful proof, even by derivation.

PALAVRAS-CHAVE: Prova ilícita – Processo administrativo tributário – Independência das instâncias – Fonte independente e descoberta inevitável – Fruto da árvore envenenada.

KEYWORDS: Unlawful proof – Tax administrative process – Independence of the instances – Independent source and inevitable discovery – Fruit of the poisonous tree.

SUMÁRIO: Introdução. 1. "Operação Dilúvio". 2. Posicionamento do Judiciário sobre a produção de provas: HC 142.045/PR do E. STJ. 3. Acórdão 9303.008.694 (Processo Administrativo 19647.011167/2009-75 da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF). 4. Teorias encampadas na decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 4.1. Teoria dos "frutos da árvore envenenada" (*fruits of poisonous tree*). 4.2. Teoria da "fonte independente" e "descoberta inevitável". 4.3. Independência entre as instâncias. 5. Crítica à decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 5.1. Relatividade da independência entre as instâncias e legitimação das provas obtidas por "fonte independente". 5.2. Necessidade de prudência na aplicação da teoria da "descoberta inevitável". 5.3. Direitos e garantias dos administrados/contribuintes em relação à "prova". 5.3.1. Ampla defesa e contraditório. 5.3.2. Coisa julgada e segurança jurídica. Conclusão. Referências bibliográficas.

INTRODUÇÃO

Os procedimentos de investigação, conduzidos sob a denominação de "Operação Dilúvio", culminaram na deflagração de um grande esquema de fraude que objetivava a redução da carga tributária de forma ilegal, tendo reflexos diretos tanto na esfera criminal quanto na tributária.

Dessa operação, instaurou-se processo penal tendente a averiguar conduta criminosa praticada pelos envolvidos e processo administrativo tributário para apurar e lançar crédito tributário, o qual não teria sido regularmente recolhido em razão da fraude ocorrida.

No âmbito criminal, houve absolvição sumária dos réus, em razão da produção ilícita de provas. Especificamente na esfera administrativa tributária, verifica-se que a decisão final do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, foi no sentido da higidez do lançamento tributário calcado nas mesmas provas declaradas ilícitas no processo penal, em razão da independência entre as instâncias e de acordo com as teorias da "fonte independente" e "descoberta inevitável".

Dessa forma, o presente estudo se propõe a analisar o processo administrativo tributário, bem como as causas de decidir do CARF, sob a óptica do direito constitucional tributário, tecendo, ao final, ponderações acerca da decisão.

COSTA, Myrella Cristine Trevisan da. Breves considerações sobre o Acórdão 9303-008.694 da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF: a produção de provas no processo administrativo tributário e a independência das instâncias. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, vol. 25, ano 5, p. 123-142. São Paulo: Ed. RT, jul.-ago./2020

1. "OPERAÇÃO DILÚVIO"

Com investigações iniciadas em 2004, a Polícia e a Receita Federal deflagram, em 2006, um esquema de fraude, corrupção e sonegação fiscal, o qual foi batizado de "Operação Dilúvio".

Trata-se de um dos maiores esquemas brasileiros de fraudes no comércio exterior, sonegação, falsidade ideológica e documental, evasão de divisas, cooptação de servidores públicos, entre outros ilícitos, praticados por grupo empresarial do estado de São Paulo, mas com várias ligações com os estados do Rio de Janeiro, Bahia, Paraná e Santa Catarina, por exemplo; além de ramificações em Miami, nos Estados Unidos.

De acordo com informações da Receita Federal,¹ o grupo tinha registrado dezenas de empresas importadoras (chamadas *tradings companies*)² e falsas distribuidoras, as quais faziam a intermediação das operações, de forma a ocultar e proteger o verdadeiro importador: cliente do grupo. Todo esse esquema visava a uma grande, e fraudulenta, redução tributária.

A operação declarada ao Banco Central e à Receita Federal se processava entre empresas exportadoras fictícias e importadoras de fachada, controladas pelo grupo fraudulento de forma totalmente simulada, uma vez que não representava os elementos de fato da real transação comercial ocorrida.

Apenas em algumas ocasiões o grupo fraudulento respeitava a legislação brasileira, declarando corretamente o real adquirente, pois, na maior parte das operações registradas, era promovida uma simulação, registrando operações como se as importações tivessem sido realizadas por conta própria, ou registrando operações na modalidade "Por Conta e Ordem", mas indicando, como adquirente, empresas de fachada controladas pelo próprio grupo, acobertando o cliente verdadeiro.

As importações, com redução ilegal de tributos, foram das mais diversas espécies, desde produtos eletrônicos, perfumaria, materiais cirúrgicos, a motos e carros.

1. BRASIL. Ministério da Economia – Notas oficiais. *Operação Dilúvio*: como funcionava o esquema de fraudes. Disponível em: [www.fazenda.gov.br/noticias/2006/r160806b]. Acesso em: 19.12.2019.
2. Trata-se de *empresas* que atuam como intermediárias entre empresas vendedoras e compradoras, em operações de *exportação* ou de *importação*. *De interesse, sobretudo, para pequenos e médios produtores que não têm estrutura própria de operações de comércio exterior*.

COSTA, Myrella Cristine Trevisan da. Breves considerações sobre o Acórdão 9303-008.694 da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF: a produção de provas no processo administrativo tributário e a independência das instâncias. *Revista de Direito Tributário Contemporânea*. vol. 25. ano 5. p. 123-142. São Paulo: Ed. RT, jul.-ago./2020

Além disso, o grupo também praticava outras irregularidades, como (i) venda de notas fiscais para acobertamento de operações de terceiros, (ii) corrupção de servidores públicos para conseguir vantagens e/ou informações privilegiadas; (iii) industrialização simulada, com o objetivo de ter benefícios fiscais indevidos, (iv) utilização de interpostas pessoas na constituição das empresas.

Com a Operação Dilúvio, relevou-se ser o grupo suspeito de sonegar cerca de, ao menos, R\$ 500 milhões em impostos aduaneiros, sem contar outros tributos como PIS, COFINS, IPI, ICMS e Imposto sobre a Renda.

Ademais, o esquema também permitiu que o grupo fraudulento concentrasse o lucro nas empresas distribuidoras (adquirentes de fachada), as quais, por terem em seus quadros societários de empresa estrangeira, poderiam enviar divisas ao exterior, “mascaradas” de distribuição de lucros aos sócios estrangeiros.

Deflagrada a operação, em 2006, diversos mandados de prisão e de busca e apreensão foram expedidos. As buscas envolveram não só as residências dos envolvidos no esquema, mas também das empresas e de clientes de grande importância, além de escritórios de advocacia e de despachantes e outros colaboradores.

Dessa operação, o Ministério Público Federal ajuizou ação penal em face de envolvidos no esquema, acusando-os de corrupção passiva, corrupção ativa, descaminho, crimes contra a ordem tributária e formação de quadrilha.

2. POSICIONAMENTO DO JUDICIÁRIO SOBRE A PRODUÇÃO DE PROVAS: HC 142.045/PR DO E. STJ

No decorrer da investigação da “Operação Dilúvio”, foi instaurado o Inquérito Policial 2006.70.00.022435-6, no qual se realizaram interceptações telefônicas em desfavor dos investigados para a apuração de eventual conduta criminosa deles. Tais atos culminaram na obtenção de uma extensa gama de provas que conduziram as autoridades públicas ao desenredo da investigação.

Com base nessas provas, deu-se início a diversas ações penais e subsídio para o lançamento tributário.

Ocorre que, contra essa interceptação, impetrou-se *habeas corpus* no Tribunal Federal da 4ª Região,³ sob o argumento, dentre outros, de excesso de prazo da interceptação telefônica, a qual se mostraria inconstitucional ante a não observação da

3. Processo 2009/0137793-1.

COSTA, Myrella Cristine Trevisan da. Breves considerações sobre o Acórdão 9303-008.694 da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF: a produção de provas no processo administrativo tributário e a independência das instâncias. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, vol. 25, ano 5, p. 123-142. São Paulo: Ed. RT, jul.-ago./2020

Constituição Federal (artigo 5º, inciso XII)⁴ e da Lei 9.296/1996,⁵ a qual regulamenta o texto constitucional e dispõe que o prazo para quebra do sigilo, quando atendidos os requisitos, será de 15 dias, prorrogáveis pelo mesmo prazo uma única vez e apenas quando restar comprovada a indispensabilidade do meio de prova.

Entretanto, o Tribunal denegou a ordem por entender, em síntese, que haviam sido atendidos todos os requisitos necessários para a quebra de sigilo das comunicações, não havendo que se falar em obtenção de prova ilícita.

Ante tal decisão, fora impetrado no Superior Tribunal de Justiça, pelos advogados de dois réus, a ordem de *habeas corpus* (HC 142.045- PR), apontando como autoridade coatora o E. Tribunal Regional Federal da 4ª Região, consistindo o ato coator no julgamento da legalidade da interceptação telefônica realizada para a apuração de conduta criminosa dos pacientes.

Entendeu o Excelentíssimo Desembargador Relator, Celso Limongi (convocado do TJSP), em relação ao alegado excesso de prazo da interceptação que, tanto aquela Corte Superior quanto o E. STF já admitiram a possibilidade de renovação da medida:

“O Supremo Tribunal Federal, com algumas hesitações iniciais, acabou admitindo a renovação por mais de uma vez, com a mencionada condição de apresentação de motivos idôneos e relevantes. Cf. Inquérito nº 2424/RJ, relator Ministro César Peluso Esta Corte Superior igualmente permite a renovação por mais de uma vez, como vimos do precedente da lavra do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, trazido no parecer do Ministério Público Federal.”⁶

Para o Ministro, tal admissão se faz necessária quando as investigações se evidenciam de alta complexidade, envolvendo diversos investigados, com alta gravidade dos fatos, de forma a atingir bens altamente relevantes e em grande extensão. Contudo, tal dilação deve observar o princípio da razoabilidade.

4. Artigo 5º [...]

XI – a casa é asilo inviolável do indivíduo, ninguém nela podendo penetrar sem consentimento do morador, salvo em caso de flagrante delito ou desastre, ou para prestar socorro, ou, durante o dia, por determinação judicial;

[...].

5. Art. 5º A decisão será fundamentada, sob pena de nulidade, indicando também a forma de execução da diligência, que não poderá exceder o prazo de quinze dias, renovável por igual tempo uma vez comprovada a indispensabilidade do meio de prova.

6. HC 142.045/PR. Fls. 06.

COSTA, Myrella Cristine Trevisan da. Breves considerações sobre o Acórdão 9303-008.694 da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF: a produção de provas no processo administrativo tributário e a independência das instâncias. *Revista de Direito Tributário Contemporânea*. vol. 25. ano 5. p. 123-142. São Paulo: Ed. RT, jul.-ago./2020

Assim, por entender que muitas das interceptações telefônicas estavam muito bem fundamentadas, somado ao não cabimento dos demais argumentos dos pacientes, o Relator denegou a ordem. Seu voto foi acompanhado pelo Ministro convocado, Dr. Haroldo Rodrigues.

No entanto, o Ministro Nilson Naves abriu divergência, sendo acompanhado pelos Ministros Maria Thereza de Assis Moura e Og Fernandes.

Assim, o STJ concedeu a ordem de *habeas corpus*, por maioria, entendendo pela nulidade da escuta telefônica da “Operação Dilúvio”, pelo excesso de prazo da interceptação, uma vez que a Lei 9.296/96 não prevê renovações sucessivas, razão pela qual não há como admiti-las, reputando-as ilícitas:

“Ementa

Comunicações telefônicas (interceptação). Investigação criminal/instrução processual penal (prova). Limitação temporal (prazo). Lei ordinária (interpretação). Princípio da razoabilidade (violação).

1. É inviolável o sigilo das comunicações telefônicas, admitindo-se, porém, a interceptação ‘nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer’.

2. A Lei nº 9.296, de 1996, regulamentou o texto constitucional especialmente em dois pontos: primeiro, quanto ao prazo de quinze dias; segundo, quanto à renovação, admitindo-a por igual período, ‘uma vez comprovada a indispensabilidade do meio de prova’.

3. Inexistindo, na Lei nº 9.296/96, previsão de renovações sucessivas, não há como admiti-las. Se não de trinta dias, embora seja exatamente esse o prazo da Lei nº 9.296/96 (art. 5º), que sejam, então, os sessenta dias do estado de defesa (Constituição, art. 136, § 2º) e que haja decisão exaustivamente fundamentada. Há, neste caso, se não explícita ou implícita violação do art. 5º da Lei nº 9.296/96, evidente violação do princípio da razoabilidade.

4. Ordem concedida a fim de se reputar ilícita a prova resultante de tantos e tantos dias de interceptação das comunicações telefônicas, devendo os autos retornar às mãos do Juiz originário para determinações de direito.”

Assim, foi determinado o retorno dos autos ao juízo originário para determinações de direito, tendo, então, o Juiz Federal encaminhado o processo ao Ministério Público Federal, para que, na qualidade de autor da denúncia, manifestasse-se acerca da instrução probatória do processo criminal à luz da decisão tomada no HC 142.045/PR.

Intimado da decisão, o Ministério Público se manifestou no sentido da impossibilidade de separação das provas colacionadas aos autos, além de que, sem as

interceptações telefônicas, não teria sido possível a obtenção dos mandados de busca e apreensão que culminaram na obtenção de diversas outras provas (notas fiscais, computadores etc.) que foram de suma importância para o fim da fraudulenta operação.

Com base na decisão do E. STF e na manifestação do Ministério Público Federal, o D. Juízo de primeira instância decidiu pela absolvição sumária dos réus, com fulcro nos artigos 386, III, e 397, III, do Código de Processo Penal, declarando hígidas as provas colhidas durante o primeiro período de interceptação telefônica autorizada, assim como a das três prorrogações subsequentes, sendo evitados de ilicitude os elementos de prova obtidos após os 60 dias de uso da técnica pela aplicação da “teoria dos frutos da árvore envenenada”, previsto no artigo 157, § 1º, do Código de Processo Penal.

E é nesse mesmo contexto das interceptações telefônicas, reputadas posteriormente provas ilícitas pelo judiciário, que o Fisco obteve as provas que foram utilizadas para a constituição do crédito tributário.

3. ACÓRDÃO 9303.008.694 (PROCESSO ADMINISTRATIVO 19647.011167/2009-75 DA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS DO CARF)

Com o julgamento do HC 142.045/PR e o entendimento sobre a ilicitude das provas de interceptação telefônica produzidas, voltou-se à discussão acerca da legalidade do crédito tributário, o qual fora constituído pela Administração Tributária com base no mesmo meio de prova julgado ilícito pelo STJ.

Os investigados na “Operação Dilúvio” foram autuados pelo Fisco Federal, exigindo o pagamento de Imposto de Importação (II) e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), vinculado à importação, além de multa isolada (art. 83 da Lei 4.502/64), dos períodos de setembro de 2004 a janeiro de 2005.

Nesse sentido, os agora sujeitos passivos autuados apresentaram defesa nos autos do Processo Administrativo 19647.011167/2009-75, sustentando a nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa; ilicitude da prova obtida na “Operação Dilúvio” e do seu compartilhamento para fins tributários; ausência de lastro probatório para realização do lançamento; erro na determinação da base de cálculo e nos métodos de arbitramento adotados; antijuridicidade da multa isolada aplicada; lançamento em duplicidade, relativamente a um dos autuados; e improcedência da responsabilidade tributária atribuída pelo lançamento.

COSTA, Myrella Cristine Trevisan da. Breves considerações sobre o Acórdão 9303-008.694 da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF: a produção de provas no processo administrativo tributário e a independência das instâncias. *Revista de Direito Tributário Contemporânea*. vol. 25. ano 5. p. 123-142. São Paulo: Ed. RT, jul.-ago./2020

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) de Fortaleza/CE manteve o lançamento em parte,⁷ entendo que são admissíveis no processo administrativo as provas decorrentes de interceptação telefônica judicialmente autorizada, com autorização, inclusive, de compartilhamento.

Em sede de Recurso de Ofício e Voluntário, a 4ª Câmara da 1ª Turma Ordinária do CARF, em 20 de março de 2018, negou provimento ao primeiro e deu provimento ao segundo.

Alegavam os recorrentes, em Recurso Voluntário, entre os pontos que aqui nos interessam, a insubsistência da autuação por ilicitude probatória. Razão pela qual o feito fora baixado em diligência por duas vezes para que se obtivesse informação fiscal acerca dos elementos de prova utilizados para formalização do lançamento, tendo sido concluído que a totalidade dos documentos foram obtidos por intermédio da “Operação Dilúvio”.

Nesse contexto, o voto vencedor foi o proferido pelo Conselheiro Rosaldo Trevisan, no qual restou consignado que expurgados os elementos derivados da chamada “Operação Dilúvio”, não restou “substrato ao lançamento suficiente para manutenção da imputação fiscal, caracterizando carência probatória”.⁸ A discussão chegou, por Recurso Especial de divergência do Fisco, à Câmara Superior de Recursos Fiscais, no qual estampou seu entendimento no Acórdão 9303.008.694, publicado em 19 de julho de 2019.

A divergência consistiu no questionamento sobre a possibilidade da aplicação das teorias da “descoberta inevitável” e da “fonte independente” no processo administrativo fiscal para validar as provas apresentadas que sustentam o lançamento tributário.

As Conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello negavam provimento ao Recurso Especial, nos termos do voto vencido da primeira Conselheira, o qual recomendava a adoção da decisão do E. STJ, uma vez que as provas que restariam depois de expurgadas as obtidas de forma ilícita não seriam passíveis de lastrear suficientemente o lançamento tributário.

7. A decisão declarou a nulidade, por vício material, da parte do lançamento referente à multa igual ao valor comercial da mercadoria, prevista no art. 83, inciso I, da Lei 4.502, de 1964, para exonerar parte do crédito tributário em virtude de essa multa não ser, à época dos fatos, aplicável aos casos de interposição fraudulenta, por existir penalidade mais específica.
8. CARF Acórdão 3401004.427 – 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Fls. 39.

COSTA, Myrella Cristine Trevisan da. Breves considerações sobre o Acórdão 9303-008.694 da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF: a produção de provas no processo administrativo tributário e a independência das instâncias. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, vol. 25, ano 5, p. 123-142. São Paulo: Ed. RT, jul.-ago./2020

Para o voto vencedor, mesmo sendo incontestável a ligação entre as interceptações telefônicas e os mandados de busca e apreensão que culminaram na obtenção de diversos documentos que lançou mão o Fisco para constituição do crédito tributário, é necessário que se relativize a teoria dos “frutos da árvore envenenada” com base nas teorias da “descoberta inevitável” e da “fonte independente”.

Isso porque houve a declaração de nulidade apenas das escutas que excederam os 60 dias inicialmente autorizados, não tendo a decisão judicial criminal força para determinar nulidades da prova derivada no processo administrativo.

Para o voto vencedor, os Auditores Fiscais da Receita Federal, no âmbito de suas prerrogativas legais, não necessitam de ordem judicial para executar o procedimento de busca e apreensão nas dependências do contribuinte.

De acordo com o artigo 157 do Código do Processo Penal, as provas derivadas das provas ilícitas poderão ser aceitas no processo desde que tenham sido obtidas por uma fonte independente das provas ilícitas, “em circunstâncias tais que, seguindo os trâmites típicos e de praxe, próprios da investigação ou instrução criminal, sejam capazes de conduzir ao fato objeto da prova”.⁹

Assim, acordaram os membros do colegiado, por unanimidade, em dar provimento ao Recurso Especial do Fisco, determinando o retorno dos autos à Turma Julgadora para apreciação do mérito julgado prejudicado em razão do acolhimento da preliminar sobre nulidade das provas.

Ou seja, o que prevaleceu no acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais é o entendimento de que a prejudicial de nulidade por provas ilícitas deve ser afastada.

4. TEORIAS ENCAMPADAS NA DECISÃO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

4.1. Teoria dos “frutos da árvore envenenada” (fruits of poisonous tree)

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 5º, inciso LVI, dispõe que “são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos”.¹⁰

9. CARF. Acórdão 9303008.694. Fls. 10

10. Importante salientar que por “processo”, estampado no inciso LVI do artigo 5º da Constituição Federal, deve ser entendido todas as instâncias: judicial ou administrativa.

COSTA, Myrella Cristine Trevisan da. Breves considerações sobre o Acórdão 9303-008.694 da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF: a produção de provas no processo administrativo tributário e a independência das instâncias. *Revista de Direito Tributário Contemporânea*. vol. 25. ano 5. p. 123-142. São Paulo: Ed. RT, jul.-ago./2020

Nesse sentido, o legislador ordinário aumentou o escopo da proibição da prova ilícita com a publicação da Lei 11.690, de 2008, acrescentando ao Código de Processo Penal (Decreto-Lei 3.689/1941) o artigo 157, o qual contempla a chamada teoria dos “frutos da árvore envenenada”.

Essa teoria, inspirada no direito norte-americano (*fruits of poisonous tree*), tem por objetivo disciplinar as consequências processuais da utilização de provas obtidas a partir de outra considerada ilícita.

Assim, em seu § 1º, o artigo 157 declara, expressamente, ser igualmente inadmissível provas que sejam derivadas de provas ilícitas:

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

§ 1º São também inadmissíveis as provas derivadas das ilícitas, salvo quando não evidenciado o nexo de causalidade entre umas e outras, ou quando as derivadas puderem ser obtidas por uma fonte independente das primeiras. (Incluído pela Lei nº 11.690, de 2008)

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

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

§ 4º (VETADO).”

Assim, prevê nosso ordenamento que provas derivadas de ilícitos tendem a contaminar as demais provas dela provenientes, acarretando prejuízos processuais e à verdade material, razão pela qual devem ser retiradas dos autos.

Nada mais óbvio tal disposição, a nosso ver, pois seria um contrassenso do ordenamento jurídico se esse considerasse como lícita uma prova cuja derivação advém diretamente de outra obtida por meios não lícitos. Isso porque os envolvidos nas investigações ou processos, muito embora tenham conhecimento de que provas ilícitas não podem ser acolhidas, poderiam mesmo assim produzi-las, apenas para delas obterem outras provas, de forma derivada, sob o argumento de que essas últimas são admitidas.

Essa situação representaria uma incongruência, uma vez que as provas derivadas, de igual forma, desrespeitam as garantias e os direitos fundamentais garantidos expressamente pela vigente Constituição Federal. Pouco importa se a prova

COSTA, Myrella Cristine Trevisan da. Breves considerações sobre o Acórdão 9303-008.694 da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF: a produção de provas no processo administrativo tributário e a independência das instâncias. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, vol. 25, ano 5, p. 123-142. São Paulo: Ed. RT, jul.-ago./2020

foi obtida ou produzida em infringência às normas de direito material ou processual, ou derivada delas, a implicação é a mesma: são inadmissíveis por latente infringência a direitos fundamentais.

E nesse sentido foi o entendimento do CARF na 4ª Câmara da 1ª Turma Ordinária e no voto vencido do acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Contudo, o voto vencedor, em sede de Recurso Especial, traz uma exceção a essa teoria calcado na “fonte independente” e na “descoberta inevitável”.

4.2. Teoria da “fonte independente” e “descoberta inevitável”

Como vimos, em regra, em nosso ordenamento jurídico, provas derivadas de outras provas consideradas ilícitas são igualmente inadmissíveis, como forma de garantir proteção aos direitos fundamentais da ampla defesa e do contraditório (teoria do fruto da árvore envenenada).

Contudo, essa teoria não é absoluta, comportando exceções, também derivadas do direito norte-americano, quais sejam: limitação da fonte independente e da descoberta inevitável.

A limitação da fonte independente, aplicada pela Suprema Corte Norte-Americana no caso *Bynum versus Estados Unidos*, em 1969, evidencia que, caso seja demonstrado que a prova obtida por derivação de prova aparentemente ilícita, em verdade desta não decorre, deve ser afastado o nexo de causalidade entre elas e, conseqüentemente, do próprio vício de nulidade por ilicitude. Ou seja, nesses casos com comprovação de fonte independente, a teoria dos frutos da árvore envenenada não tem aplicação.

Da mesma forma, estaria fora do alcance da teoria da ilicitude por derivação de prova ilícita, quando da inevitável descoberta da prova. Nesse sentido foi o entendimento exarado pela corte norte-americana no precedente criminal *Nix versus Williams II*, em 1984, o qual encabeçou a teoria da “descoberta inevitável”.

Segundo essa teoria, se ficar demonstrado que a prova ilícita produzida seria obtida de qualquer forma, afasta-se a contaminação por derivação imposta pela teoria dos frutos da árvore envenenada, a prova é lícita. Ou seja, uma vez comprovado que as provas consideradas “ilícitas” seriam descobertas inevitavelmente se continuássemos seguindo uma linha de investigação independente (que já existia quando da obtenção da prova), ela seria, em verdade, lícita.

Foi no sentido dessa teoria, e em consonância com a lei de processo penal, que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais reformou sua decisão anterior, considerando lícitas as provas que alicerçaram o lançamento tributário.

COSTA, Myrella Cristine Trevisan da. Breves considerações sobre o Acórdão 9303-008.694 da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF: a produção de provas no processo administrativo tributário e a independência das instâncias. *Revista de Direito Tributário Contemporânea*. vol. 25. ano 5. p. 123-142. São Paulo: Ed. RT, jul.-ago./2020

4.3. Independência entre as instâncias

Também para justificar a decisão administrativa contrária à decisão judicial na esfera penal, a Câmara Especial de Recursos Fiscais do CARF se valeu da “independência entre as instâncias”.

A independência entre as instâncias, também conhecida como “independência das esferas”, parte do pressuposto da diferenciação entre as instâncias com base em fatores, como a finalidade atribuída à determinada esfera e sua natureza, ou seja, de acordo com o bem jurídico tutelado.

Roberto Luis Luchi Demo¹¹ expõe que o ilícito é especificado de acordo com a natureza do interesse lesado, o qual, por sua vez, é determinado pela natureza da sanção a ele atribuída pelo ordenamento jurídico:

“O ilícito civil viola interesses particulares de particulares ou do Estado, que estão legitimados a agir para que a sanção civil seja realizada, amigável ou litigiosamente (hipótese que não prescinde da atuação do Poder Judiciário). O ilícito administrativo viola regras de Direito Administrativo e legitima o Estado a impor sanções administrativas pelo poder de polícia (ao extraneus) ou pelo poder disciplinar (ao servidor público), independe de atuação do poder judiciário (auto-executoriedade). O ilícito político viola o dever de realizar o bem comum. O ilícito penal é o mais grave, porque viola regras de comportamento de transcendência social e até política, sendo a última ratio, por que, exemplificadamente, o crime de desobediência não se configura quando a lei cominar penalidade civil ou administrativa, sem ressaltar expressamente a aplicação da pena prevista no art. 330, CP.”

A independência entre as instâncias teria, inclusive, respaldo legal, como nas previsões do artigo 935 do Código Civil de 2002¹² e do artigo 12, *caput*, da Lei 8.429/92 (Improbidade Administrativa).¹³

11. DEMO, Luis Luchi. Direito penal e outros ramos do direito: interdependência, comunicação, encontros e desencontros: uma visita holística aos diversos planos do direito a partir do direito penal. *Revista de Doutrina da Escola da Magistratura 4ª Região*. Artigo publicado em: 17.12.2004. Disponível em: [https://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao004/roberto_demo.htm]. Acesso em: 28.12.2019.
12. Art. 935. A responsabilidade civil é independente da criminal, não se podendo questionar mais sobre a existência do fato, ou sobre quem seja o seu autor, quando estas questões se acharem decididas no juízo criminal.
13. Art. 12. Independentemente das sanções penais, civis e administrativas previstas na legislação específica, está o responsável pelo ato de improbidade sujeito às seguintes

COSTA, Myrella Cristine Trevisan da. Breves considerações sobre o Acórdão 9303-008.694 da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF: a produção de provas no processo administrativo tributário e a independência das instâncias. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, vol. 25, ano 5, p. 123-142. São Paulo: Ed. RT, jul.-ago./2020

Assim, uma vez proferida decisão na esfera judicial criminal, não estaria a Administração Tributária vinculada à obediência de seu conteúdo, tendo em vista a independência entre as instâncias e a distinção dos bens jurídicos protegidos.

Contudo, como veremos a seguir, cabe destacar que essa independência entre as esferas não é absoluta. O próprio artigo 935 do Código Civil, dado como exemplo da independência, traz a relativização no sentido de que não mais se pode questionar sobre a existência do fato, ou sobre quem quer que seja seu autor, quando isso já estiver decidido no juízo criminal.

Ademais, a rígida separação das esferas no processo decisório envolvendo fatos geradores comuns para diferentes instâncias pode acarretar violação à segurança jurídica.

5. CRÍTICA À DECISÃO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

5.1. *Relatividade da independência entre as instâncias e legitimação das provas obtidas por "fonte independente"*

No Acórdão 9303-008.694, a Câmara Superior de Recursos Fiscais aborda a independência entre as instâncias, no sentido de que não é porque o STJ decidiu de uma forma que isso acabaria por vincular, obrigatoriamente, a Administração Tributária a decidir de igual modo. Ou seja, face às prerrogativas dos fiscais da Administração Pública, as decisões do Poder Judiciário não repercutem automaticamente nos Tribunais Administrativos.

De acordo com a decisão do CARE, haveria, na perspectiva do Fisco, a prerrogativa de fiscalização e colhimento de provas para que se constitua o crédito tributário e, por essa razão, mesmo que não se tivesse obtido a prova por meio do procedimento que tornou ilícitas as provas no âmbito judicial, seria plenamente possível obtê-la por meios próprios.

Os auditores da Receita Federal prescindiriam, no âmbito de suas prerrogativas, de ordem judicial para busca de provas: “De fato, é essa a conclusão insofismável a que se chega com base na simples leitura da legislação que regulamenta o exercício do cargo”.¹⁴

Ou seja, a Administração Tributária seria uma fonte independente, não maculando em sua esfera vícios considerados em outras.

cominações, que podem ser aplicadas isolada ou cumulativamente, de acordo com a gravidade do fato: [...].

14. CARE Acórdão 9303-008.694. fls. 12.

COSTA, Myrella Cristine Trevisan da. Breves considerações sobre o Acórdão 9303-008.694 da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARE: a produção de provas no processo administrativo tributário e a independência das instâncias. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 25. ano 5. p. 123-142. São Paulo: Ed. RT, jul.-ago./2020

Assim, pela sua independência, o Fisco, por ser fonte independente da criminal, obteria as provas dos atos ilícitos de qualquer maneira. Valer-se das provas levantadas na “Operação Dilúvio” apenas abreviou uma descoberta inevitável. Por essa razão, para o Conselho, as provas colhidas pela Administração Tributária seriam plenamente lícitas.

Contudo, entendemos que o princípio da independência das instâncias não é absoluto, admitindo a interferência de outras esferas.

Olhando sob a perspectiva da esfera administrativa para a judicial, a própria legislação tem conferido efeitos cada vez mais relevantes aos praticados no âmbito administrativo, como a Lei 12.259/11, a qual dispõe sobre a Estrutura do Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência, determinando a extinção da punibilidade dos crimes de cartel quando cumprido acordo de leniência firmado no âmbito do CADE (Conselho Administrativo de Defesa Econômica).¹⁵

Ademais, o próprio Supremo Tribunal Federal também já sinalizou a relatividade da independência entre as instâncias ao formular a Súmula Vinculante 24, a qual atrela a materialidade do fato típico criminal à constituição administrativa do crédito tributário.¹⁶

Qual a razão para ser diferente sob a perspectiva contrária? Se o direito penal é a *ultima ratio* do controle social e se ele mesmo já absolveu os envolvidos por ilicitude das provas, como explicar a legitimidade do lançamento tributário considerando a prova declarada ilícita na seara judicial?

A única resposta a justificar a licitude dessa prova na esfera administrativa tributária seria se provado que a investigação tributária se deu antes da criminal ou, se depois, por meios totalmente diversos da esfera penal. Daí, sim, legítima seria a aplicação da teoria da independência das fontes.

O próprio CAREF, no Acórdão prolatado pela 4ª Câmara da 1ª Turma Ordinária,¹⁷ fez constar expressamente a questão da independência das instâncias:

“Em tese, este julgador tem todo o direito de discordar do entendimento externado pelo STJ (ainda mais por estar em desconformidade com a jurisprudência anterior e posterior do mesmo tribunal), mas, por outro lado, tem todo o dever de acatá-lo, sob pena de subversão do ordenamento jurídico, da função dos distintos poderes, e da unidade de jurisdição.”

15. Vide artigo 86.

16. “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo”.

17. Acórdão 3401004.427 – 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Fls. 38.

Assim, olvida aquela Câmara Superior que as provas admitidas no processo administrativo fiscal, as quais lastrearam o lançamento tributário, são provas derivadas de outras julgadas ilícitas e que, mesmo havendo independência entre as instâncias, expurgadas tais provas, as delas derivadas não se mostram suficientes para sustentar uma imputação fiscal.

Todas as instâncias do CARF reconheceram expressamente o lançamento tributário com base na investigação criminal. Nesse sentido, não basta demonstrar que se poderia obter as provas de forma independente, mas, sim, efetivamente obtê-las por outras formas.

Portanto, a nosso ver, resta clara a necessidade de relativização da independência entre as instâncias, razão pela qual a decisão proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF não se mostra condizente com o ordenamento jurídico pátrio.

5.2. *Necessidade de prudência na aplicação da teoria da "descoberta inevitável"*

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 142,¹⁸ traz de forma expressa a competência privativa da Administração Pública no que tange ao lançamento tributário, compreendendo nesse esteio o procedimento administrativo que constate o fato gerador da obrigação tributária. Assim, entendemos que à Administração Pública é dado o dever da produção de provas que lastreiem a comprovação do fato gerador.

Esse dever de produzir provas, por óbvio, deve ser respaldado sempre à luz da legalidade (princípio norteador da Administração Pública, aliás). Logo, se é vedada a utilização de prova ilícita, como direito e garantia fundamental do cidadão, é nitidamente inconstitucional o processo administrativo que se respalda nesse tipo de prova para constituição do fato jurídico tributário.

Assim como o Fisco tem direito a investigações e produções de provas, de modo a propiciar o embasamento da formação do seu crédito tributário, ao

18. 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.

COSTA, Myrella Cristine Trevisan da. Breves considerações sobre o Acórdão 9303-008.694 da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF: a produção de provas no processo administrativo tributário e a independência das instâncias. *Revista de Direito Tributário Contemporânea*. vol. 25. ano 5. p. 123-142. São Paulo: Ed. RT, jul.-ago./2020

contribuinte é garantido o mesmo direito probatório para se evitar arbitrariedades e injustiças.

Daí não concordarmos com a tese adotada pelo CARF no voto vencedor, relacionado com a “descoberta inevitável”. Isso porque, a nosso ver, tal admissão se assimila com a alegação de que, para certas finalidades, seria plenamente justificável o manejo de quaisquer provas, inclusive se forem elas ilícitas.

Como destaca o professor Paulo de Barros Carvalho,¹⁹ “os acontecimentos do mundo social que não puderem ser relatados com tais ferramentas de linguagem não ingressam nos domínios do jurídico, por mais evidentes que sejam”. Vê-se aqui a importância da teoria das provas na construção do fato jurídico tributário. Ao direito só é possível conhecer a verdade do fato alegado por meio das provas e de cunho lícito.

Se a ocorrência nele descrita não puder ser suficientemente e legalmente provada, ela não existirá juridicamente. O fato jurídico se sustenta pela prova lícita.

5.3. *Direitos e garantias dos administrados/contribuintes em relação à “prova”*

5.3.1. *Ampla defesa e contraditório*

Como vimos, o que o CARF fez na decisão do Acórdão 9303.008.694 foi, em verdade, admitir a possibilidade de prova ilícita por derivação no processo tributário, sob a argumentação de que “de qualquer forma”, pelos meios legais, chegar-se-ia àquelas provas.

Contudo, ao assim fazer, aquele Tribunal Administrativo fere direitos e garantias constitucionais dos contribuintes em relação à prova. Ora, a legítima produção de provas garante a legitimidade do processo administrativo.

O artigo 5º, inciso LV,²⁰ da Constituição Federal garante o devido processo legal, seja no âmbito judicial ou administrativo, o qual é sustentado pelo direito à

19. Carvalho, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 6. ed. ver. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 115.

20. 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:

[...]

LV – 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; [...].

Costa, Myrella Cristine Trevisan da. Breves considerações sobre o Acórdão 9303-008.694 da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF: a produção de provas no processo administrativo tributário e a independência das instâncias. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 25. ano 5. p. 123-142. São Paulo: Ed. RT, jul.-ago./2020

ampla defesa e ao contraditório, sendo, portanto, mais do que necessária a atividade probatória nesse contexto, a qual constitui instrumento e direito a ser observado para que não se desvie de sua finalidade: a busca pela verdade material.

A prova ilicitamente obtida vai de encontro, de forma diametralmente oposta, a tudo isso.

Como a matéria das provas está intimamente ligada à perda de liberdade ou patrimônio de um indivíduo, de acordo com sua formação e utilização, é de suma importância que se observe os ditames constitucionais e legais, os quais, aliás, está sempre em constante atualização para se evitar injustiças e arbitrariedades.

5.3.2. Coisa julgada e segurança jurídica

A segurança jurídica está implicitamente prevista na Constituição Federal, em especial no artigo 5º, inciso XXXVI, que assim estabelece, *in verbis*:

“Artigo 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XXXVI – a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

[...].”

Assim, o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, resguardam a segurança jurídica, não podendo haver sequer lei para modificá-los de forma a trazer prejuízos.

Certamente, a intenção do constituinte era de garantir maior estabilidade às relações jurídicas, efetivando, assim, os ideais de um Estado Democrático de Direito.

Nos dizeres de Regina Helena Costa,²¹ da compreensão do comando constitucional da segurança jurídica, extrai-se que esse “valor maior do ordenamento, constitui tanto um direito fundamental quanto uma garantia do exercício de outros direitos fundamentais”.

21. COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014. fls. 75.

COSTA, Myrella Cristine Trevisan da. Breves considerações sobre o Acórdão 9303-008.694 da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF: a produção de provas no processo administrativo tributário e a independência das instâncias. *Revista de Direito Tributário Contemporânea*. vol. 25. ano 5. p. 123-142. São Paulo: Ed. RT, jul.-ago./2020

Nesse sentido, a decisão judicial proferida pelo juízo criminal teve trânsito em julgado, declarando a inocência dos réus pela ausência de materialidade delitiva, fazendo coisa julgada formal e material e figurando, assim, como uma garantia aos réus de que não terão mais ameaçado o direito à liberdade ou mesmo serão acusados novamente em relação aos mesmos fatos.

Assim, em nome da coisa julgada e da segurança jurídica, a decisão judicial proferida, absolvendo sumariamente os réus, porquanto nulas as provas obtidas, não pode ser sumariamente ignorada pela Administração Tributária em nome da independência das instâncias.

Como bem explicitado por Marcelo Diniz e João Angelo Paccola,²² a prevalência das teorias da “fonte independente” e da “descoberta inevitável” sobre a coisa julgada configura risco às garantias constitucionais “promovendo uma expansão da subjetividade quando da decisão de (in)existência de derivação da ilicitude”.

Assim, ao proferir decisão privilegiando a independência das instâncias, o CARF feriu a segurança jurídica e a unicidade do ordenamento jurídico.

CONCLUSÃO

De todo o exposto, nossa conclusão se dá no sentido de que a decisão proferida pelo CARF no Acórdão 9303-008.694 não reflete a melhor interpretação do ordenamento jurídico pátrio sobre prova ilícita, tendo em vista a falta de relativização no emprego da “independência das instâncias”, incorrendo em violação a direitos e garantias constitucionalmente garantidas, e da má aplicação das teorias penais da “fonte independente” e da “descoberta inevitável”.

A independência entre as esferas deve, sim, ser observada, contudo, não se pode deixar de lado a unicidade do ordenamento jurídico e o necessário diálogo entre elas, por ser o direito um sistema evidentemente comunicacional.

Apesar de as esferas penal e administrativa serem independentes, quando, na esfera penal, for negada a autoria do delito ou ficar patente a inexistência do fato em discussão, em razão de ser a esfera penal a *ultima ratio* do direito, o desfecho do caso deve repercutir na seara administrativa, sob pena de afronta à coisa julgada e à segurança jurídica.

22. DINIZ, Marcelo de Lima Castro; PACCOLA, João Angelo Brunelli. Prova Ilícita na Constituição do Crédito Tributário. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Org.); SOUZA, Priscila de (Coord.). *Constructivismo Lógico Semântico e os diálogos entre teoria e prática*. São Paulo: Noeses, 2019. Fls. 875.

COSTA, Myrella Cristine Trevisan da. Breves considerações sobre o Acórdão 9303-008.694 da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF: a produção de provas no processo administrativo tributário e a independência das instâncias. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, vol. 25, ano 5, p. 123-142. São Paulo: Ed. RT, jul.-ago./2020

De outra parte, as teorias da “fonte independente” e da “descoberta inevitável”, de fato têm espaço no ordenamento jurídico, contudo, evidenciou-se nos autos administrativos que o lançamento tributário derivou do arsenal probatório decorrente das ordens judiciais criminais, as quais, posteriormente, foram declaradas ilícitas por não atendimento dos prazos legais.

Assim, as provas que calcaram o lançamento tributário não foram fruto de uma fonte independente, pois derivaram diretamente das provas declaradas ilícitas, tampouco seriam inevitavelmente descobertas, uma vez que inexistente qualquer outra linha investigativa/probatória distinta da criminal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BRASIL. Ministério da Economia – Notas oficiais. *Operação Dilúvio*: como funcionava o esquema de fraudes. Disponível em: [www.fazenda.gov.br/noticias/2006/r160806b]. Acesso em: 19.12.2019.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 6. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014.
- DABUL, Alessandra. *Da prova no processo administrativo tributário*. 4 ed. Curitiba: Juruá, 2018.
- DEU, Teresa Armenta. *A prova ilícita: um estudo comparado*. Trad. Nereu José Giacomolli. São Paulo: Marcial Pons, 2014.
- DEMO, Roberto Luis Luchi. Direito penal e outros ramos do direito: interdependência, comunicação, encontros e desencontros: uma visita holística aos diversos planos do direito a partir do direito penal. *Revista de Doutrina da Escola da Magistratura 4ª Região*. 4. ed. Publicado em 17.12.2004. Disponível em: [https://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao004/roberto_demo.htm]. Acesso em: 28.12.2019.
- DINIZ, Marcelo de Lima Castro; PACCOLA, João Angelo Brunelli. Prova Ilícita na Constituição do Crédito Tributário. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Org.); SOUZA, Priscila de (Coord.). *Constructivismo Lógico Semântico e os diálogos entre teoria e prática*. São Paulo: Noeses, 2019.
- MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de direito administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- MUNIZ, Fernando. *Prova proibida: análise das proibições probatórias à luz da teoria da norma jurídica*. Curitiba: Juruá, 2019.
- TAVARES, André Ramos. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2002.

PESQUISAS DO EDITORIAL

Veja também Doutrinas

- A proibição de obtenção das provas produzidas por requisição em processo administrativo fiscal no processo penal, de Augusto Tarradt Vilela – *RBCCrim* 142/111-131 (DTR\2018\10712); e
- Processo Administrativo (disciplinar) e princípio da ampla defesa na Constituição Federal de 1988, de Eduardo Cambi e Gustavo Salomão Cambi – *RePro* 131/58-82 e *Doutrinas Essenciais de Direito Administrativo* 3/841-868 (DTR\2006\108).