



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19647.011167/2009-75
Recurso Embargos
Acórdão nº 9303-013.333 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 20 de setembro de 2022
Embargante CIL COMÉRCIO DE INFORMÁTICA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 30/09/2004 a 03/01/2005

VÍCIO DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE. INOCORRÊNCIA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. REJEIÇÃO.

Devem ser rejeitados em embargos de declaração interpostos pela parte quando não ficar demonstrado que acórdão padeceu de contradição, obscuridade ou omissão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar os embargos. Em função de substituir o Cons. Rodrigo da Costa Pôssas, não votou a Cons. Liziane Angelotti Meira.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Redator designado *Ad Hoc*

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas (relator original), Valcir Gassen, Rosaldo Trevisan (redator *ad hoc*), Tatiana Midori Migiyama, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vinícius Guimarães, Vanessa Marini Ceconello e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Nos termos da Portaria CARF 107, de 04/08/2016, tendo em conta que o relator original, Cons. Rodrigo da Costa Pôssas, não mais compõe a CSRF, foi designado pelo Presidente de Turma de Julgamento como redator *ad hoc* para este julgamento o Cons. Rosaldo Trevisan. Nos termos do art. 58, § 5º, do Anexo II do RICARF, a Cons. Liziane Angelotti Meira não votou neste julgamento, por ter sido colhido o voto do Con. Rodrigo da Costa Pôssas na sessão de abril de 2022.

Como redator *ad hoc*, o Cons. Rosaldo Trevisan serviu-se das minutas de ementa, relatório e voto inseridas pelo relator original no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzidas.

Relatório

Trata-se de embargos de declaração interpostos pelo sujeito passivo contra decisão tomada no acórdão n. 9303-008.694, de 12 de junho de 2019 (e-folhas 2.440 e seg.), que recebeu a seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 30/09/2004 a 03/01/2005

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 as últimas poderiam ser obtidas por uma fonte independente das primeiras, bastando, para tanto, que se desse andamento aos trâmites típicos e de praxe, próprios da investigação.

Recurso Especial do Procurador Provido

Nos aclaratórios interpostos, suscitaram-se diversos vícios de omissão e obscuridade na decisão prolatada. Deles, limitar-nos-emos à análise daquele que foi admitido em sede Despacho de Exame de Embargos à e-folha 2.533.

Para maior clareza, reproduzo a seguir a análise das razões de embargos e os fundamentos da decisão monocrática proferida, especificamente em relação ao vício cuja ocorrência foi reconhecida pela i. Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

“VI - DA OMISSÃO QUANTO A PREMISA DE FATO EQUIVOCADA QUANTO A APLICAÇÃO DO CPP NA ESFERA ADMINISTRATIVA E OS EFEITOS DA TEORIA DA FONTE INDEPENDENTE E DA DESCOBERTA INEVITÁVEL. (...)”

34. No v. acórdão, quando se adentra ao argumento que ensejou a aplicação da Teoria da Fonte Independente e da Teoria da Descoberta Inevitável, verifica-se que são trazidos artigos do Código de Processo Penal, que não aduzem em nenhum momento sobre a possibilidade de sua aplicação na esfera administrativa. (...)

35. Além disso, verifica-se que, no teor do § 1º, § 2º, do art. 1º, do CPP, há especificado que se trata de trâmites típicos de investigação ou instrução CRIMINAL. O Código de Processo Penal não autoriza uma interpretação a partir da investigação FISCAL. (...)

41. Diante disso, no tocante a aplicação de artigos do Código de Processo Penal, restou omissa o v. acórdão, quando partiu da premissa de que poderiam ser aplicados, indistintamente, sem explicitar a sua interligação com o direito tributário, inclusive para afastar preceito fundamental.

42. Além disso, no tocante a aplicação das teorias, também se partiu de premissa equivocada, restando assim omissa o v. acórdão, quando entendeu que a sua abrangência prevê um "exercício de futurologia."

Aqui há de se reconhecer razão ao embargante.

De fato, não se constata no acórdão nenhuma fundamentação para a aplicação direta do CPP aos procedimentos investigativos administrativos típicos da fiscalização tributário-aduaneira, sendo certo que o art. 157 nela citado apenas menciona ações criminais.

Deve-se dar seguimento aos embargos, pois, quanto a essa omissão.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Redator *Ad Hoc*.

Como redator *ad hoc*, sirvo-me das minutas de ementa, relatório e voto inseridas pelo relator original no diretório oficial do CARF.

Assim, tanto a ementa quanto o relatório e o voto a seguir foram retirados da pasta "T" da 3ª Turma da CSRF (mês de abril de 2022), sendo o voto proferido pelo Cons. Rodrigo da Costa Pôssas na sessão de 11/04/2022. Naquela ocasião, após o voto do relator original pela rejeição dos embargos, houve pedido de vista pelo Cons. Luiz Eduardo de Oliveira Santos, conforme registrado em Ata:

Vista para o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, convertida em vista coletiva. O relator votou por rejeitar os embargos. Nesse ponto houve o pedido de vista. Não houve manifestação quanto ao conhecimento ou mérito após o voto do relator. Não votaram os demais conselheiros. Presidiu a sessão a conselheira Adriana Gomes Rêgo.

Fizeram sustentação oral a patrona do contribuinte, Dra. Fernanda Foizer Silva OAB/DF 35.534 e a representante da Fazenda Nacional, Drª Maria Concília de Aragão Bastos. O patrono do contribuinte Murilo Marco OAB/SP 238.689 solicitou sustentação oral, porém não compareceu ao julgamento.

Feitos esses esclarecimentos iniciais, passa-se a reproduzir, na íntegra, o voto do Cons. Rodrigo da Costa Pôssas, relator original, a seguir:

Voto do Cons. Rodrigo da Costa Pôssas, proferido em 11/04/2022:

A leitura do breve relatório acima deixa claro que os embargos foram admitidos, exclusivamente, em relação a alegada "*Omissão Quanto a Premissa de Fato Equivocado Quanto*

a Aplicação do CPP na Esfera Administrativa e os Efeitos da Teoria da Fonte Independente e da Descoberta Inevitável. Segundo entendimento da autoridade prolatora do despacho, de “fato, não se constata no acórdão nenhuma fundamentação para a aplicação direta do CPP aos procedimentos investigativos administrativos típicos da fiscalização tributário-aduaneira, sendo certo que o art. 157 nela citado apenas menciona ações criminais”.

Depreende-se dessas considerações, que, em exame preliminar de admissibilidade do recurso, o acórdão foi considerado omissis apenas em relação aos fundamentos para aplicação do art. 157 do Código do Processo Penal na interpretação dos fatos apurados no processo administrativo fiscal.

Como é de amplo conhecimento, a estreita via dos embargos de declaração de que dispõe as partes no processo administrativo fiscal destina-se, exclusivamente, à integração de acórdão que se mostre omissis, contraditório ou obscuro. A omissão que dá ensejo a interposição de embargos de declaração ocorre ou quando a turma prolatora da decisão silencia sobre alguma ou algumas matérias e/ou argumentos autônomos presentes na peça de defesa, ou quando se omite em relação a ponto sobre o qual deveria ter se manifestado, *ex vi* art. 65 do Regimento Interno deste Conselho.

Art. 65. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, **omissão** ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, **ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma.** (grifei)

No exame de admissibilidade dos embargos, a Presidente da CSRF delimita o alcance do recurso, nos seguintes termos.

Tratando-se de embargos opostos pela parte que não apresentara o recurso especial, cabem, inicialmente, as seguintes considerações extraídas do Manual de Exame de Admissibilidade de Embargos aprovado pela Portaria CARF Nº 85/2017 (fl. 18):

(...) Em suma, pois, são cabíveis embargos, por omissão, quando o acórdão acolher fundamento aduzido no recurso especial **e devidamente contraditado nas contrarrazões** sem, porém, explicitar motivos suficientes para que tal contra-argumento possa ser superado. Descabem, todavia, quando:

1. A matéria alegada em embargos sequer constou nas contrarrazões;
2. Ainda que nelas tenha constado, não se constitua uma contestação a algum argumento específico posto no recurso especial, pois elas não se constituem em um recurso autônomo, sobre o qual o acórdão deva necessariamente se reportar.

Às e-folhas 2.385 a 2.389 do processo, encontra-se o tópico “4” das contrarrazões apresentadas pelo contribuinte, sob o título “*Da Necessária Manutenção do V. Acórdão*”

Recorrido”. Do texto, não é possível extrair a mais breve ou indireta menção à necessidade de que o Colegiado se manifestasse acerca do fundamento legal para aplicação do artigo 157 do Código do Processo Penal na interpretação dos fatos apurados e/ou valoração das provas trazidas aos autos. No recurso, a contrarrazoante dedica-se, exclusivamente, a reafirmar a invalidade das provas declaradas nulas pelo Poder Judiciário e/ou o irregular compartilhamento das mesmas.

Outrossim, na mesma toada, percebe-se que também não se faz qualquer menção no recurso especial interposto pela Fazenda Nacional à possibilidade que artigo 157 fosse aplicado ao caso concreto. E nem poderia ser diferente.

Muito ao contrário, quando a embargante, em suas contrarrazões ao recurso especial da Fazenda Nacional, na parte que defende o não conhecimento do recurso, ela própria entende ser aplicável as disposições do art. 157 do CPP, no processo administrativo, ao fazer a seguinte afirmação, citando a situação ocorrida no acórdão paradigma:

(...) 13. Ocorre que, diferentemente do acórdão recorrido, naquele caso a fiscalização iniciou-se antes da “Operação Dilúvio”, de modo que a chamada Teoria da Descoberta Inevitável poderia sim ser aplicada ao caso, uma vez que o procedimento já estava em curso e as provas já poderiam ser obtidas nesse processo. (...)

De fato, chega a ser inusitada a contestação apresentada pela embargante. Ora, se não fosse possível aplicar o artigo 157 do Código do Processo Penal na solução do vertente litígio, não haveria sequer que se cogitar da invalidade das provas pela aplicação da Teoria dos Frutos da Árvore Envenenada, já que ela própria encontra amparo legal nas disposições do artigo 157 do CPC. Observe-se:

Art. 157. São inadmissíveis, devendo ser desentranhadas do processo, as provas ilícitas, assim entendidas as obtidas em violação a normas constitucionais ou legais. (Redação dada pela Lei nº 11.690, de 2008)

§ 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. (Incluído pela Lei nº 11.690, de 2008)

§ 3º Preclusa a decisão de desentranhamento da prova declarada inadmissível, esta será inutilizada por decisão judicial, facultado às partes acompanhar o incidente. (Incluído pela Lei nº 11.690, de 2008)

§ 4º (VETADO) (Incluído pela Lei nº 11.690, de 2008)

§ 5º O juiz que conhecer do conteúdo da prova declarada inadmissível não poderá proferir a sentença ou acórdão. (Incluído pela Lei n.º 13.964, de 2019)

Como não é difícil perceber, o *caput* do artigo decorre do consagrado princípio dos frutos da árvore envenenada. Seus parágrafos 1º e 2º, da teoria (ou princípio, como queira) da fonte independente, que, nada mais é do que uma exceção à regra geral expressa no *caput*. Se a autuada, de fato, considera que tais disposições previstas no Código do Processo Penal não deveriam ser aplicadas na solução da lide, então, em hipótese alguma, poderia reivindicar a invalidade das provas com base na Teoria dos Frutos da Árvore Envenenada.

De resto, também está muito distante a possibilidade de que a Turma tenha se omitido relação a ponto sobre o qual deveria ter se pronunciado. Indubitavelmente, não há necessidade que acórdão faça menção expressa a cada disposição legal nas quais se baseia a decisão tomada. O óbvio não precisa ser dito. No caso, a ninguém é dado desconhecer que artigo 108, inciso III, do Código Tributário Nacional determina a integração das normas nele veiculadas pela aplicação dos princípios gerais do direito público.

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

À obviedade, o disposto no art. 108 do CTN, acima transcrito, não precisa ser reproduzido em cada decisão que lance mão de princípios de direito público.

Com base em tais fundamentos, voto pela rejeição dos embargos de declaração opostos pela recorrente e ratificação do acórdão embargado.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan (voto do Cons. Rodrigo da Costa Pôssas)

Fl. 7 do Acórdão n.º 9303-013.333 - CSRF/3ª Turma
Processo n.º 19647.011167/2009-75