



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10580.731723/2012-76
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-011.155 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 28 de fevereiro de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CARLOS EDUARDO VILARES BARRAL ADVOGADOS

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito, dar-lhe provimento com retorno ao colegiado *a quo* para análise das demais questões preliminares e de mérito arguidas pela defesa em seu Recurso Voluntário, bem como no Recurso de Ofício.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Régis Xavier Holanda (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Na origem, cuida-se de Auto de Infração para cobrança do IRRF sobre pagamentos sem causa e/ou a beneficiário não identificado.

Foi atribuída responsabilidade solidária à pessoa física de Carlos Eduardo Vilares Barral.

O Relatório Fiscal do Processo encontra às fls. 20/60.

Impugnado o lançamento às fls. 2556/2629, a DRJ em São Paulo I julgou-o procedente em parte (fls. 5356/5365).

Por sua vez, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta Seção deu provimento ao recurso de fls. 5379/5420, interposto pelo autuado e pelo solidário, por meio do acórdão 2401-007.102 – fls. 6310/6328.

Irresignada, a União opôs Embargos de Declaração às fls. 6330/6341 suscitando omissões, contradições e obscuridades no acórdão de recurso voluntário, que foram parcialmente acolhidos pela Presidência da Turma, 6345/6352, apenas no que tocou a “contradição/obscuridade do acórdão no que tange às provas dos autos e adequação do teor do voto e da ementa do acórdão.”

Em novo julgamento, o mesmo colegiado houve por bem rejeitar os embargos por meio do acórdão 2401-008.614 – fls. 6354/6365.

Ainda inconformada, a União interpôs Recurso Especial às fls. 6415/6452, pugnando, ao final, pelo seu conhecimento e provimento.

Em **2/4/21** - às fls. 6456/6466 - foi dado seguimento ao recurso, para que fosse rediscutida a matéria “**elementos probatórios colhidos em investigação policial e/ou na seara judicial posteriormente reconhecidos como ilícitos pelo Poder Judiciário podem ser utilizados no lançamento por aplicação da Teoria da Descoberta Inevitável**” ou da “**Teoria da Fonte Independente**”.

Intimado do acórdão de julgamento do Recurso Voluntário e de Ofício, do de Embargos, bem como do recurso da Fazenda em 27/5/21 (fl. 6472), os sujeitos passivos apresentaram contrarrazões tempestivas em 11/6/21, por meio das quais pugnaram pelo não conhecimento do recurso fazendário - 6478/6530.

É o relatório.

Voto

O Recurso Especial é tempestivo (processo movimentado em 4/1/21 para ciência do acórdão de embargos – fl. 6414 – e recurso apresentado em 16/2/21 – fl. 6453). Passo, com isso, à análise dos demais requisitos para o seu conhecimento.

Como já relatado, o recurso teve seu seguimento admitido para que fosse rediscutida a matéria “**elementos probatórios colhidos em investigação policial e/ou na seara judicial posteriormente reconhecidos como ilícitos pelo Poder Judiciário podem ser utilizados no lançamento por aplicação da Teoria da Descoberta Inevitável**” ou da “**Teoria da Fonte Independente**”.

O acórdão vergastado foi assim ementado, naquilo que foi devolvido à apreciação desta CSRF;

PROVAS EMPRESTADAS. DECISÃO JUDICIAL SUPERVENIENTE. ILICITUDE DAS PROVAS. PROVAS REMANESCENTES REVESTIDAS DE LICITUDE.

ALTERAÇÃO DA MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO ORIGINAL. AUTO DE INFRAÇÃO INSUBSISTENTE.

A decisão judicial superveniente que reconhece a ilicitude da prova emprestada, em decorrência da forma como produzida, resulta na eliminação do respectivo conjunto probatório transportado ao processo administrativo tributário. Na hipótese dos autos, uma vez expurgadas as provas ilícitas, a imputação fiscal com fundamento na base probatória remanescente revestida de licitude implicaria um lançamento de ofício com alteração da motivação original, o que não é admissível em sede do contencioso administrativo. Cabe tornar insubsistente o auto de infração quando a motivação adotada para o lançamento do crédito tributário está vinculada, direta ou indiretamente, às provas emprestadas colhidas na esfera criminal, posteriormente reputadas ilícitas.

A decisão foi no seguinte sentido:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário. Vencidas as conselheiras Marialva de Castro Calabrich Schlucking e Miriam Denise Xavier.

CONHECIMENTO.

Como noticiado acima, o lançamento teve por objetivo a cobrança do IRRF sobre pagamentos sem causa e/ou a beneficiário não identificado, efetuados pelo sujeito passivo.

A fim de contextualizar o caso, bem assim esclarecer o objeto e procedimentos fiscais tomados para o lançamento, passo a colacionar, no essencial, excerto do relatório do recorrido que bem cumpre esse papel. Vejamos:

Segundo a autoridade fazendária, a lavratura do auto de infração em nome do escritório de advocacia é advinda da determinação judicial para apuração de irregularidades tributárias no âmbito da denominada "Operação Expresso", sob liderança da Polícia Civil do Estado da Bahia, cujo inquérito foi instaurado com a finalidade de investigar denúncia de crimes de corrupção na Agência Estadual de Regulação de Serviços Públicos de Energia, Transportes e Comunicações da Bahia (AGERBA).

O procedimento fiscal teve início no Sindicato das Empresas de Transporte de Passageiro de Salvador (SETPS), porém se desenvolveu também por meio de diligências e/ou ações de fiscalização em outras pessoas físicas e jurídicas que estavam vinculadas direta ou indiretamente às averiguações relacionadas à "Operação Expresso", dentre elas o escritório de advocacia de Carlos Eduardo Vilares Barral.

Com base no conjunto probatório dos autos, o qual foi obtido, ao menos em parte, através do compartilhamento de dados e/ou informações autorizado pelo Poder Judiciário, concluiu o agente fiscal que uma parcela dos valores contabilmente registrados pela empresa atuada como lucros distribuídos ao sócio administrador Carlos Eduardo Vilares Barral, durante os anos de 2008 e 2009, foram destinados, na verdade, a outras pessoas físicas e/ou jurídicas para o fim de viabilizar pagamentos de propinas a terceiros, em conformidade aos elementos da "Operação Expresso".

[...]

Algum tempo depois, por intermédio do Ofício nº 626/2014, datado de 24/03/2014, o Poder Judiciário do Estado da Bahia comunicou a prolatação de acórdão pelo Tribunal de Justiça, nos autos do Mandado de Segurança nº 0002679-07.2013.8.05.0000, anulando a decisão de 1º grau, proferida nos autos do Pedido de Quebra de Sigilo de Dados e/ou Interceptação Telefônica tombado sob o nº 0099641-31.2009.8.05.0000, a qual havia autorizado o compartilhamento de prova para fins tributários (fls. 5.682/5.704).

[...]

Mais adiante, ocorreu a juntada do Parecer PGFN/CAT nº 669/2015, o qual diz respeito à consulta formulada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) com

vistas à uniformidade de procedimentos internos, notadamente a respeito do correto tratamento processual no caso de processo administrativo fiscal que contenha provas emprestadas e qualificadas como sigilosas pelo Poder Judiciário (fls. 5.763/5.786).

Por meio de petição no dia 09/10/2017, os recorrentes anexaram, em cópia, os seguintes documentos (fls. 5.809/5.846):

- (i) o acórdão que anulou a colheita de provas decorrentes de busca e apreensão de documentos, computadores e discos rígidos externos na residência e no escritório de Carlos Eduardo Vilares Barral;
- (ii) (ii) a relação dos bens e documentos apreendidos na busca e apreensão;
- (iii) (iii) a certidão de trânsito em julgado do acórdão; e
- (iv) (iv) o acórdão que considerou nula a quebra do sigilo telefônico bancário e de dados, cujos efeitos foram estendidos a Carlos Eduardo Vilares Barral.

Em sessão deste colegiado, o feito foi convertido em diligência, conforme Resolução nº 2401-000.620, de 05/12/2007, dado o risco de julgamento administrativo com base em prova obtida ilicitamente por causa da revogação da decisão sobre compartilhamento de prova emprestada, no âmbito do processo penal, bem como da decretação da nulidade do procedimento de busca e apreensão realizado no escritório de advocacia e na residência do sócio durante o ano de 2009 (fls. 5.879/5.888).

Nesse cenário, a Turma determinou à autoridade fiscal, como medida preparatória para julgamento do recurso voluntário e do recurso de ofício, proceder à identificação fundamentada com respeito a todas as situações do lançamento não apoiadas em prova considerada ilícita, a partir da avaliação dos elementos colhidos no curso do procedimento para a exigência do crédito tributário.

[...]

Em linhas gerais, a autoridade fiscal pronunciou-se pela existência de elementos de prova que não estão contaminados pela ilicitude da prova, os quais comprovam, de forma autônoma, os ilícitos tributários, prescindindo da utilização das provas emprestadas para a validade do lançamento. Após o detalhamento dos fatos que justificavam manter o lançamento do imposto de renda, a fiscalização também defendeu a idoneidade do conjunto probatório para a qualificação e o agravamento da multa de ofício.

[...]

De sua vez, o relator do recorrido assentou que se deveria, de início DELIMITAR e AVALIAR as provas existentes no processo obtidas com autorização do Poder Judiciário, porém declaradas ilícitas em momento posterior.

E assim prosseguiu:

Sendo assim, é preciso verificar se, após expurgados os elementos de prova considerados ilícitos pelo Poder Judiciário, restará substrato ao lançamento para manutenção da imputação fiscal, no todo ou em parte.

Após discorrer, detalhadamente, acerca da origem do procedimento fiscal, dos atos procedimentais praticados pelo autuante e da autuação e de sua motivação, assim concluiu o colegiado *a quo*:

Como se observa, o acervo probatório utilizado pela autoridade fiscal para acobertar a lavratura do auto de infração, como um todo, está atrelado às provas ilícitas, decisivas para o lançamento tributário nos moldes em que realizado originalmente, de maneira que a supressão delas dos autos, como se impõe, acarreta a carência probatória, levando à improcedência do crédito tributário.

De outro modo, considerar apta, por si só, a base probatória remanescente nos autos para a manutenção do lançamento tributário, ainda que em parte, é o mesmo que

fundamentar por novas vertentes a falta de identificação do beneficiário do pagamento e/ou de comprovação da causa da entrega de recursos a terceiros, cuja possibilidade de inovação das razões acusatórias, em sede contenciosa, utilizadas como justificativa para o lançamento fiscal, é medida desprovida de amparo no ordenamento jurídico.

Em suma, entendeu o recorrido que uma parte do acervo probatório utilizado pelo autuante estaria umbilicalmente relacionada à prova obtida de forma ilícita e que a utilização da teoria da “Fonte Independente” para sua utilização neste procedimento e mesmo a manutenção parcial do lançamento fundado no acervo probatório não relacionado àquelas provas ilícitas implicaria a transmutação das razões de fato que levaram ao lançamento original, o que seria vedado em sede de contencioso administrativo fiscal.

Ou seja, o principal fundamento para fosse decidido pela improcedência do lançamento foi a impossibilidade da transmutação das razões de fato que levaram ao lançamento, seja para refutar a aplicação da teoria da “fonte independente”, no que toca ao conjunto probatório tomado por empréstimo, seja para refutar a manutenção do lançamento calcado no acervo probatório desassociado daquelas provas ilícitas.

A seu turno, a recorrente centra seu recurso no argumento de que data a natureza da autuação, a Fiscalização já deteria, por força de suas prerrogativas, todos os elementos necessários a caracterizar a infração apontada. É dizer, pagamentos sem causa e/ou a beneficiários não identificados. É o que se extrai do seguinte fragmento do recurso:

Nesses termos, ainda que a autoridade lançadora tenha realizado conclusões com base no contexto que havia à época (com base em provas posteriormente declaradas ilícitas), isso não elimina o fato de que se trata de pagamentos sem causa ou de operações não comprovadas, pois, diante de outras provas e indícios (não derivados da prova ilícita, mas sim de diligências e verificações da própria RFB: elevado volume financeiro, saque na “boca do caixa”, falta de trânsito do numerário por contas bancárias pessoais etc., dissociação do patrimônio declarado com o numerário supostamente recebido, inconsistências e informações dissonantes, etc.) o autuado foi devidamente intimado e não conseguiu realizar as devidas comprovações.

Para tanto, indicou os acórdãos **9303-008.694** e 2301-007.733, sendo certo que o seguimento do recurso foi admitido apenas em relação ao primeiro paradigma.

Antes de adentrarmos as contrarrazões, impende destacar que o sujeito passivo pessoa física foi intimado do REsp da Fazenda Nacional, bem como do despacho que lhe dera seguimento, em 27/5/21 (fl. 6472) e apresentou, conjuntamente a pessoa jurídica autuada, suas contrarrazões tempestivamente, por meio das quais dedicaram-se a sustentar, exclusivamente, o não conhecimento do recurso da União.

Feito o registro, prossigamos.

O recorrido assentou, em suas contrarrazões, que embora a Fazenda Nacional tenha logrado êxito na indicação de acórdão paradigma, não fez registrar qual seria a legislação objeto da divergência, o que levaria, inclusive, a ausência de prequestionamento.

Aduziu ainda que não constaria do recurso, PEDIDO expresso, além do que, havia um fundamento autônomo, não atacado no recurso, que poderia ser extraído do seguinte fragmento: “*a imputação fiscal com fundamento na base probatória remanescente revestida de licitude implicaria um lançamento de ofício com alteração da motivação original, o que não é admissível em sede do contencioso administrativo*”,

Por fim, que não haveria identidade fática entre os casos, vez que enquanto o procedimento fiscal no recorrido teria se iniciado por força de denúncia anônima; no paradigma,

teria havido uma prévia investigação fiscal anteriormente às quebras de sigilo. Veja-se esse excerto das alegações:

Noutras palavras, parafraseando um nobre Auditor Fiscal Federal hoje aposentado, no caso concreto, o **“Poder Judiciário que colocou o fisco no interior da casa do contribuinte, enquanto que no objeto do paradigma, foi a iniciativa prévia do fisco que motivou, provocou a entrada do Poder Judiciário do casa do contribuinte.**

Ainda no campo da alegada ausência de identidade entre os casos, sustentou a tese que enquanto no caso dos autos teria havido discussão acerca da mitigação da Teoria dos Frutos da Árvore Envenenada, no paradigmático essa mitigação teria vindo aos autos sem que fosse, lá, propiciado o devido contraditório em relação a tal matéria.

Pois bem. É de se destacar, de plano, que o RICARF não exige, para que reste demonstrada a divergência jurisprudencial, que haja uma “identidade” entre os casos envolvidos e sim que haja, por óbvio, uma similitude entre os acórdãos recorrido e paradigma essencial a possibilitar seja demonstrado o dissenso interpretativo que merece ser uniformizado por esta Turma, do que se extrai que as eventuais divergências acidentais não devem retirar do caso a certeza de que o colegiado paradigmático teria decidido em sentido diverso, caso estivesse julgando o caso cujo resultado se busca reformar. Esse é o ponto.

Com efeito, tenho que o fato de a quebra do sigilo, posteriormente tornada nula, ter ocorrido antes ou após o início do procedimento fiscal, ou ainda, resultado ou causa do procedimento fiscal, e a circunstância de a mitigação da Teoria dos Frutos da Árvore Envenenada não ter sido eventualmente submetida ao contraditório no paradigma, diferentemente do que se teve aqui, não se revelam capazes, a meu juízo, de impossibilitar seja demonstrada a divergência jurisprudencial.

Vejo que em ambos os casos – recorrido e paradigmático 9303-008.694 – cuidaram do tratamento dado a provas obtidas por meio de decisão judicial posteriormente tornadas nulas, sendo que a tese fixada neste último, no sentido de que *“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.”*¹, parece-me, indubitavelmente, socorrer a recorrente, dada a acusação fiscal dos autos (*pagamento sem causa e/ou a beneficiário identificado*).

No que toca à alegação de que haveria um fundamento autônomo na decisão recorrida e não rebatido no recurso, caracterizado pela assentada “impossibilidade da transmutação das razões de fato que levaram ao lançamento”, também não vejo razão à recorrida.

Penso que a fundamentação posta pelo Fisco para o lançamento da infração foi, em última análise, a não comprovação da causa e dos destinatários dos pagamentos identificados

¹ ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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 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.

nos extratos bancários e livros contábeis/fiscais, consoante se denota, inclusive, do dispositivo legal lá citado (art. 674 e 675 do RIR/99).

Parece-me que a menção, tomada pelo recorrido como “razões de fato” que levaram ao lançamento e que estariam associadas às provas posteriormente declaradas ilícitas², *que enxergou do relatório fiscal*, funcionou no caso como uma consequência da não aplicação da teoria da “Fonte Independente” e não um motivo ou um fundamento para a sua não aplicação.

Explico:

Uma vez fosse aplicada ao caso a teoria retrocitada, admitindo-se, pois, a utilização dessa prova, não haveria qualquer outro fundamento a ser superado, garantindo-se, ao recorrente, com efeito, êxito em sua pretensão; do que concluo que aquilo que o recorrido ousou chamar de “fundamento autônomo” mostrou-se aqui como parte integrante da própria divergência interpretativa.

No que diz respeito à suposta ausência de pedido por parte da recorrente, não vejo dessa forma. Isto porque a alínea “b” do tópico “**V – PEDIDO**” do recurso é categórica ao pugnar pela reforma do acórdão recorrido, consoante os pedidos expostos em sua fundamentação, sendo certo ainda que a parte final do tópico “**IV - DOS FUNDAMENTOS PARA REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO**” traz de forma clara a pretensão da recorrente. Confira-se:

A partir de todo o exposto e considerando ainda a autonomia entre as esferas penal e administrativa e as prerrogativas de fiscalização de que goza a autoridade tributária, conclui-se pela aplicabilidade das Teorias da “Fonte Independente” e da “Descoberta Inevitável” e, conseqüentemente, pela validade das provas que instruem o presente processo administrativo fiscal.

Diante do exposto, conclui-se que a decisão recorrida merece reforma devendo ser restabelecido o entendimento da fiscalização quanto ao tema.

Quanto ao argumento de que a recorrente não teria declinado qual a legislação objeto da divergência, melhor sorte não socorre o autuado.

Tal como assentado pelo presidente da câmara recorrida, a divergência suscitada não reside em relação à legislação própria de cada tributo, mas sim está centrada em normas gerais de Direito Tributário.

O RICARF, que outrora exigia fosse demonstrado **objetivamente** qual a legislação que estaria sendo interpretada de maneira divergente, hoje não mais exige referida objetividade, bastando que do cotejo promovido pelo(a) recorrente se extraia a divergência jurisprudencial na interpretação da legislação tributária que mereça ser enfrentada por esta Turma.

E, de fato, há uma divergência a ser solucionada, tal como, acertadamente, vislumbrou o Presidente da 4ª Câmara desta Seção. Veja-se:

² Parte do voto condutor do recorrido:

Com efeito, relativamente a diversos pagamentos realizados pelo escritório de advocacia nos anos de 2008 e 2009, incluindo alguns que nem mesmo desvendou a identificação do destinatário, a autoridade fiscal agregou como fundamento explícito para o lançamento de ofício a ligação dos beneficiários e/ou cheques emitidos com as provas judicialmente reconhecidas como ilícitas. Para essas situações, é claramente inviável a desvinculação da motivação adotada no lançamento fiscal das provas emprestadas colhidas na esfera criminal, as quais posteriormente foram reputadas imprestáveis.

No **acórdão recorrido**, considerou-se que “a decisão judicial superveniente que reconhece a ilicitude da prova emprestada, em decorrência da forma como produzida, resulta na eliminação do respectivo conjunto probatório transportado ao processo administrativo tributário.

Na hipótese dos autos, uma vez expurgadas as provas ilícitas, a imputação fiscal com fundamento na base probatória remanescente revestida de licitude implicaria um lançamento de ofício com alteração da motivação original, o que não é admissível em sede do contencioso administrativo. Cabe tornar insubsistente o auto de infração quando a motivação adotada para o lançamento do crédito tributário está vinculada, direta ou indiretamente, às provas emprestadas colhidas na esfera criminal, posteriormente reputadas ilícitas”. Ademais, assentou o acórdão recorrido que “a despeito de existir uma base probatória do lançamento fiscal composta de elementos regulares, alheios às provas emprestadas derivadas da apuração criminal, correlacionados à entrega espontânea de documentos pelo escritório de advocacia, após devidamente intimado pela autoridade fazendária, assim como os dados e/ou informações obtidos nas diligências realizadas em terceiros, em minha opinião é impraticável isolá-los das provas contaminadas para fins de comprovação dos ilícitos tributários imputados ao sujeito passivo”.

A seu turno, o primeiro paradigma, dando à legislação tributária interpretação manifestamente divergente da esposada pelo acórdão recorrido, considerou que os princípios da descoberta inevitável e da fonte independente mitigam o princípio dos frutos da árvore envenenada, pelo que “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”, pelo que o recurso especial deve ter seguimento, na presente matéria.

Em síntese, não tenho dúvidas que se o colegiado paradigmático houvesse analisado o caso dos autos teria negado provimento ao recurso voluntário do sujeito passivo, razão pela qual, entendo por demonstrada a divergência jurisprudencial e encaminho por conhecer do recurso.

MÉRITO.

Quanto ao mérito, penso assistir razão à recorrente.

Como já noticiado acima, trata os autos de lançamento de IRRF sobre pagamentos sem causa e/ou a beneficiários não identificados.

Nesse rumo, caso o fiscalizado, uma vez intimado a comprovar os beneficiários e as causas dos pagamentos por meio de documentação hábil e idônea, assim não o faça, o Fisco estará autorizado a cobrar o IRRF, tal como se deu nestes autos.

Nessa mesma linha, assim foi assentado no voto condutor do recorrido. Confira-se:

No plano teórico, o raciocínio fiscal é perfeitamente válido, eis que a falta de identificação do beneficiário do pagamento efetuado pela pessoa jurídica e/ou a ausência de comprovação da operação ou da causa na hipótese de pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios implica a tributação extraordinária do imposto de renda, exclusivamente na fonte (art. 61, da Lei nº 8.981, de 1995).

Quando a saída de numerário da pessoa jurídica, a título de distribuição de lucros empresariais, é feita em nome de terceiros, mediante saques na “boca do caixa”, emissões de cheques ou transferências bancárias, hipótese de que cuidam os autos, sobreleva a necessidade de comprovação da causa da operação, que não se limita à existência de contabilização, mas também à exibição de suporte documental para a demonstração dos fatos registrados na contabilidade.

Nessas circunstâncias, o ônus probatório incumbiria naturalmente à fonte pagadora, que deve apresentar provas hábeis e idôneas da destinação efetiva dos recursos financeiros à pessoa física do sócio.

Destaque-se que no curso do procedimento fiscal, por meio das intimações abaixo, o autuado foi instado a:

TIF nº 04 => “informar no prazo de 25 (vinte e cinco) dias, os beneficiários dos cheques, TED e DOC, relacionados no Anexo — I, que neste ato está sendo enviado ao contribuinte juntamente com a presente intimação, bem como cópia da microfilmagem dos cheques em questão procedida pela instituição financeira.”

TIF nº 05 => “apresentar no prazo de 20 (vinte) dias os documentos e esclarecimentos abaixo descritos:

a) Apresentar cópias microfilmadas dos cheques e TEDS indicados no demonstrativo anexo, denominado ANEXO — I; contabilizados como adiantamentos para distribuição de lucros;

b) Indicar os beneficiários dos referidos cheques e TED's, bem como esclarecer a operação que deu causa aos referidos pagamentos apresentando documentos hábeis para tanto;

c) Apresentar os extratos bancários da conta corrente movimentada no BANCO SANTANDER BRASIL S/A — CNPJ n.º 90.400.888/0001-42, que se encontra fora da contabilidade;

d) Apresentar comprovante do depósito bancário efetuado no Banco Real S/A, em 16 de novembro de 2009 no valor de R\$ 3.200.000,00;

TIF nº 01 => “esclarecer, respaldado por documentos hábeis, no prazo de 10 (dez) dias, a real causa dos pagamentos efetuados com recursos provenientes de distribuição de lucros, ou seja: recursos da pessoa física, aos beneficiários dos cheques constantes da listagem anexa.”

TIF nº 02 => (reiteração) “esclarecer, respaldado por documentos hábeis, no prazo de 10 (dez) dias, a real causa dos pagamentos efetuados com recursos provenientes de distribuição de lucros, ou seja: recursos da pessoa física, aos beneficiários dos cheques constantes da listagem anexa.

TERMO DE INÍCIO DE DILIGÊNCIA => “apresentar no prazo de 05 (cinco) dias, os elementos a seguir especificados, relativos ao ano-calendário de 2008.

a) Livro Diário e Razão ou alternativamente, Livro Caixa, este com a movimentação bancária integrada;

b) Extratos das contas correntes bancárias, contas de poupança e investimentos;

c) Todos os documentos que respaldaram a escrituração dos livros contábeis acima indicados;

d) Contratos firmados com as empresas de transportes urbanos da cidade do Salvador, bem como com o sindicato das mesmas para a prestação dos serviços que perfazem a totalidade das receitas declaradas em sua DIPJ.”

TIF nº 03 => apresentar no prazo de 05 (cinco) dias, os elementos a seguir especificados, relativos ao ano-calendário de 2009.

- a) Livro Diário e Razão ou alternativamente, Livro Caixa, este com a movimentação bancária integrada;
- b) Extratos das contas correntes bancárias, contas de poupança e investimentos;
- c) Todos os documentos que respaldaram a escrituração dos livros contábeis acima indicados;

TIF nº 02=> (reiteração) “esclarecer, respaldado por documentos hábeis, no prazo de 10 (dez) dias, a real causa dos pagamentos efetuados com recursos provenientes de distribuição de lucros, ou seja: recursos da pessoa física, aos beneficiários dos cheques constantes da listagem anexa.”

Dos recortes acima, não é difícil notar que a Fiscalização se desenvolveu tomando como elementos aqueles precipuamente apresentados pelo próprio fiscalizado, a exemplo dos livros contábeis e fiscais, extratos de contas bancárias, documentos que respaldariam a escrituração contábil e contratos firmados com clientes, consoante se observa dos protocolos de entrega de Documentos de fls. 2272/2273.

Até mesmo no tocante ao grosso dos procedimentos de circularização, pode-se dizer que tiveram origem na contabilidade da autuada e/ou nos documentos bancários fornecidos ao Fisco pela própria instituição financeira. Veja-se esse trecho do relatório fiscal:

Nessa condição, tendo a Receita Federal do Brasil o devido conhecimento das operações financeiras ativas e passiva ;•; do fiscalizado, não há porque se falar em SIGILO BANCÁRIO.

Assim é que, em resposta a nossa intimação o Banco do Brasil disponibilizou a cópia da maioria dos cheques reque0dos o que nos possibilitou conhecer os beneficiários NOMINATIVOS dos cheques emitidos, conforme segue:

E mais, segundo informou o relatório do recorrido, foi por intermédio do Ofício nº 626/2014, datado de **24/03/2014**, que o Poder Judiciário do Estado da Bahia comunicou a prolação de acórdão pelo Tribunal de Justiça, nos autos do Mandado de Segurança nº 0002679-07.2013.8.05.0000, anulando a decisão de 1º grau, proferida nos autos do Pedido de Quebra de Sigilo de Dados e/ou Interceptação Telefônica tombado sob o nº 0099641-31.2009.8.05.0000, a qual havia autorizado o compartilhamento de prova para fins tributários (fls. 5.682/5.704). Logo, posteriormente à lavratura do auto de infração, que se deu em **15/10/2012**.

Quero dizer, com isso, que o Fisco já detinha elementos mais que o suficiente para que fosse efetuada a autuação com espeque no artigo 61 da Lei 8.981/95, sendo que a parcial utilização das provas **posteriormente** consideradas ilícitas se prestou, assim vejo, a apenas robustecer o lançamento, além de prestar subsídios ao eventual procedimento criminal resultante dos fatos apurados neste procedimento.

Tanto o é que o próprio relator do recorrido acabou por admitir que “*Por outro lado, o trabalho fiscal está apoiado em um conjunto de elementos de investigação, prova e/ou convicção mais amplo, com a finalidade de apuração de possíveis ilícitos tributários vinculados à denúncia inicial que provocou a investigação policial sobre crimes contra a administração estadual.*” E mais, ainda assentou aquele relator que:

É verdade, como pondera a autoridade fiscal, que todos os documentos e/ou informações obtidos do sujeito passivo, assim como de terceiros, mediante atendimento a intimações expedidas no curso do procedimento fiscal, tais como extratos bancários, cópias de cheques microfilmados, relação de beneficiários de cheques/transferências,

contratos de prestação de serviços e livros contábeis, são dotados de licitude para fins de utilização no lançamento.

Todavia e como já destacado acima, o colegiado *a quo* houve por bem cancelar o lançamento por considerar que uma vez retirado o acervo probatório considerado ilícito, a sua manutenção **implicaria fundamentar por novas vertentes a falta de identificação do beneficiário do pagamento e/ou de comprovação da causa da entrega de recursos a terceiros**, cuja possibilidade de inovação das razões acusatórias, em sede contenciosa, utilizadas como justificativa para o lançamento fiscal, seria medida desprovida de amparo no ordenamento jurídico.

Ora, definitivamente não vejo dessa forma. A fundamentação para cobrança do IRRF é justamente a falta da comprovação da causa dos pagamentos e/ou a falta de identificação dos beneficiários. E, como disse, isso **foi e é** o bastante para o lançamento. A vertente do pagamento a título de propina é tema que interessa sobremaneira à seara criminal, já que aqui sequer seria necessária a comprovação por parte do autuante da destinação dada aos pagamentos selecionados.

Não bastasse, é de se convir que todo o conjunto probatório dos autos poderia ser obtido – em um outro tempo de resposta, quem sabe (?) - independentemente de qualquer medida judicial.

Nessa perspectiva, tenho posicionamento convergente com aquele posto no paradigmático, notadamente quanto à mitigação, no Processo Administrativo Tributário, da Teoria dos Frutos da Árvore Envenenada em face à *Teoria da Descoberta Inevitável* e à *Teoria da Fonte Independente* para fins de validação das provas carreadas pela Fiscalização, nos seguintes termos:

Sem adentrar ao relato histórico que descreve a origem e a construção teórica que abriu espaço à adoção das citadas Teorias no ordenamento jurídico pátrio (até mesmo para que não se transbordem os limites próprios do PAF), restrinjo-me à análise das disposições legais expressamente contidas no Código do Processo Penal, após modificações introduzidas pela Lei 11.680/2008, a seguir reproduzido.

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) (grifos meus)

§ 2º **Considerase 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) (grifos meus)

A parte inicial do parágrafo 1º, acima, expressa, em disposição literal de Lei, o que se costuma designar por Teoria dos Frutos da Árvore Envenenada. Logo a seguir, ainda no teor das disposições contidas no parágrafo 1º, introduz-se a hipótese contemplada pela Teoria da Fonte Independente, que, em combinação com o disposto no parágrafo segundo, remete à Teoria da Descoberta Inevitável. Interessa sublinhar, neste ponto, que, como se depreende da leitura do parágrafo anterior, o que se discute no presente processo, em verdade, não diz respeito à aplicação

de diferentes teorias jurídicas ou orientações doutrinárias às circunstâncias fáticas descritas nos autos, mas à interpretação de disposição literal de lei contida no Código do Processo Penal, com o fito de decidir se a norma geral e abstrata que estabelece ressalvas à ilicitude das provas derivadas de provas ilícitas deve ser considerada e aplicada ao caso concreto.

Tem-se, pois, que, combinadas as disposições contidas nos parágrafos 1º e 2º do art. 157 do Código do Processo Penal, as provas derivadas das provas ilícitas poderão o ser aceitas no processo quando **puderem ser** obtidas por uma fonte independente das provas consideradas 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.**

Vejam, **se** a *Teoria da Fonte Independente* e da *Descoberta Inevitável* têm lastro legal nos §§ 1º e 2º do artigo 157 do CPP e são aplicada àquele ramo do Direito (*que busca, por vezes, restringir o direito à liberdade*), por mais razão ainda, penso eu, devam ser aplicadas ao Processo Administrativo Tributário (*que tem foco, como de regra, no patrimônio do indivíduo*).

No caso dos autos, como se observa do relatório da autuação, o procedimento foi iniciado por determinação judicial - *em razão de denúncia meticulosa recebida pela SSP da Bahia* - no sentido de que fosse instaurada investigação fiscal das pessoas físicas e jurídicas lá envolvidas, ai incluído o Sr Carlos E. Vilares.

Desse avançar, parece-me razoável entender que caso referida denúncia houvesse sido originalmente encaminhada ao Fisco, ele teria, inevitavelmente, chegado às mesmas pessoas sobre as quais pesaram o lançamento. Confira-se excerto da denúncia relatada pela Secretaria da Segurança Pública do Estado da Bahia:

"Informa que os valores arrecadados junto às empresas são entregues para um indivíduo identificado como Carlos E. Vilares que trabalha no Sindicato das Empresas de ônibus, que posteriormente repassa para o indivíduo identificado como Pedro".(realçamos).

Vale dizer, o compartilhamento das informações colhidas por força das interceptações telefônicas, **posteriormente declarado nulo** (*o compartilhamento*), não era a única forma de que o Fisco dispunha para concluir a investigação tal como concluiu, se a precitada denúncia tivesse sido a ele diretamente encaminhada.

Posto desta forma, corroboro a decisão paradigmática quando afirma, *mutatis mutandi*, que:

o fato é que todos os elementos de prova que instruem o presente processo notadamente **poderiam ser obtidos independentemente dos mandados de busca e apreensão** que terminaram por dar ensejo à decretação da nulidade de todo arcabouço probatório contido nos autos, bastando, para tanto que a Fiscalização Federal, com apoio ou não de força policial, seguisse os procedimentos autorizados em Lei. Significa dizer, **seguisse os trâmites típicos e de praxe, próprios da investigação do Órgão.**

Nesse rumo, tenho que a reforma da decisão recorrida é um imperativo.

Pelo exposto, VOTO por CONHECER do recurso para DAR-LHE provimento, com retorno ao colegiado *a quo* para análise das demais questões preliminares e de mérito arguidas pela defesa em seu recurso voluntário, assim como no recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti

/