



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**

<b>PROCESSO</b>	<b>10580.731723/2012-76</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2401-012.449 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	22 de janeiro de 2026
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTES</b>	CARLOS EDUARDO VILARES BARRAL ADVOGADOS ASSOCIADOS S/C FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF**

Ano-calendário: 2008, 2009

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA.

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância. Súmula CARF nº 103.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. SÚMULA CARF nº 171

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

PAGAMENTO SEM CAUSA OU BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO.

Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

MULTA QUALIFICADA. INTUITO DOLOSO. COMPROVAÇÃO.

Comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, a multa de ofício é qualificada.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A fim de aplicar a retroatividade benigna, deve o percentual da multa qualificada ser reduzido para 100%.

MULTA AGRAVADA. AUSÊNCIA DE ESCLARECIMENTOS QUE DETERMINAM A AUTUAÇÃO.

O agravamento da multa de ofício não se aplica ao caso em que os esclarecimentos não apresentados representam o cerne da autuação

acerca dos pagamentos a beneficiário não identificado e/ou sem comprovação da causa da operação.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. DIRIGENTES.

Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício. Por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: a) excluir o agravamento da multa de ofício; e b) aplicar a retroação da multa da Lei 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei 14.689/2023, reduzindo-a ao percentual de 100%. Declarou-se suspeito o conselheiro Leonardo Nunez Campos, substituído pela conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira.

*Assinado Digitalmente*

**Miriam Denise Xavier** – Relatora e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Elisa Santos Coelho Sarto, Márcio Henrique Sales Parada, Wilderson Botto, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Miriam Denise Xavier (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração relativo a imposto de renda retido na fonte - IRRF, fls. 2/19, decorrente de pagamentos a beneficiário não identificado e/ou sem comprovação da causa da operação, relativamente a fatos geradores dos anos-calendário 2008 e 2009, acrescido de juros de mora e multa de ofício qualificada e agravada. Termo de Verificação Fiscal de fls. 20/59.

Aproveita-se parte do relatório que consta no Acórdão 2401-007.102, de 5/11/2019, reformado pela CSRF:

Com relação ao imposto de renda, o enquadramento legal do lançamento tributário reporta-se ao art. 61 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995,

reproduzido no art. 674 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/99), veiculado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, vigente à época dos fatos geradores.

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".

Consta a lavratura de Termo de Sujeição Passiva Solidária, em nome do sócio Carlos Eduardo Vilares Barral, com fundamento no inciso III do art. 135 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada de Código Tributário Nacional (CTN), por entender a autoridade fiscal que a pessoa física mandatária da pessoa jurídica agiu com excesso de poder e infração à lei (fls. 60).

Foi dada ciência do lançamento fiscal ao devedor principal e ao responsável solidário, os quais protocolaram impugnação em peça única. Quanto à data de ciência, para fins de contagem do prazo de defesa, a unidade preparadora adotou, para ambos, o dia 22/11/2012, tendo em conta o cumprimento da decisão liminar proferida no Mandado de Segurança nº 0042334-58.2012.4.01.3300 (fls. 2.544/2.547, 2.553 e 2.556/2.631).

Em julgamento de primeira instância, o colegiado decidiu pela improcedência parcial do crédito tributário lançado pela fiscalização, quando, a partir da documentação que instrui os autos, restou comprovado que os cheques emitidos pela pessoa jurídica correspondiam à operação de distribuição de lucros do escritório de advocacia ao sócio administrador Carlos Eduardo Vilares Barral.

Por ultrapassar o montante exonerado pela decisão o limite de alçada de que trata o art. 1º da Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008, a autoridade competente de primeira instância interpôs o recurso de ofício.

A pessoa jurídica foi intimada da decisão de piso em 12/04/2013, enquanto o devedor solidário, em 18/04/2013, ambos por via postal (fls. 5.376/5.377). A interposição dos recursos voluntários pelos interessados se deu no dia 14/05/2013, em única peça de contestação (fls. 5.379/5.520).

Em síntese, o apelo recursal expõe os seguintes argumentos de fato e de direito em face da decisão de piso que manteve em parte o crédito tributário:

(i) o lançamento fiscal é nulo, eis que os dados colhidos pela autoridade tributária deram-se ao abrigo de Mandado de Procedimento Fiscal - Diligência (MPF-D), para o fim específico de colaboração na fiscalização do Sindicato das Empresas de Transporte de Passageiro de Salvador, e não para a finalidade de constituição de crédito tributário em nome da recorrente;

(ii) o Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização (MPF-F), que dá transparência aos atos administrativos, foi gerado somente após o encerramento da auditoria tributária, tornando o lançamento tributário confrontante com os princípios da boa fé e da não autoincriminação;

(iii) caracteriza flagrante quebra do sigilo bancário pelo agente fazendário a divulgação, de forma proposital, de informações sobre movimentação bancária obtidas da pessoa jurídica fiscalizada e de seu sócio majoritário, incluindo os gastos pessoais da pessoa física, mediante a juntada de planilhas e documentos correspondentes no auto de infração lavrado contra o Sindicato das Empresas de Transporte de Passageiro de Salvador;

(iv) desde o início dos trabalhos, a autoridade fiscal esteve imbuída de uma pré-convicção destinada à lavratura de vultoso auto de infração, comportamento que viola os postulados da impessoalidade e da moralidade administrativa e, por consequência, é capaz de retirar, no caso concreto, a validade da atividade de fiscalização;

(v) a alegação de pagamentos a beneficiários não identificados e/ou sem causa está construída em "achismos" e "pré-convicções", estando desprovida a pretensão fiscal de elementos de prova;

(vi) os pagamentos realizados destinaram-se a despesas pessoais do sócio administrador, devidamente demonstrada nos autos, nada havendo vinculação com a gestão do transporte municipal de Salvador;

(vii) por outro lado, as receitas auferidas pela pessoa jurídica decorrem de êxito de serviços advocatícios prestados a seus clientes, vinculados ao transporte coletivo por ônibus municipal, comprovado pela existência de decisão judicial transitada em julgado,

- (viii) a distribuição de lucros ao sócio, Carlos Eduardo Vilares Barral, foi tempestivamente contabilizada, declarada e tributada pela pessoa jurídica;
- (ix) não há ilicitude na realização de saques de recursos em dinheiro por parte da pessoa física destinatária dos lucros distribuídos pela pessoa jurídica da qual é sócio, mormente quando há impossibilidade comprovada nos autos da movimentação do numerário nas contas correntes pessoais do sócio, Carlos Eduardo Vilares Barral, em razão de ordens judiciais de bloqueio de seus recursos por dívida;
- (x) é descabida a imposição de multa qualificada de 150% sobre o crédito tributário lançado, seja pela falta de demonstração específica pelo fiscal autuante da conduta ilícita praticada pela empresa, seja pela ausência de prova do elemento doloso, fraudulento ou simulado;
- (xi) de modo análogo, é incabível o agravamento da multa de ofício, no percentual de 50%, porque a recorrente somente deixou de apresentar os cheques do ano de 2009 quando teve a certeza de que o procedimento fiscal em curso, de maneira evidente e acintosa, desbordava da motivação administrativa registrada no MPF-D, cujo documento dava legitimidade aos atos executados pelas autoridades fiscais designadas; e
- (xii) finalmente, é indevido o arrolamento do sócio da pessoa jurídica, Carlos Eduardo Vilares Barral, como responsável solidário pelo crédito tributário em discussão, haja vista a existência de responsabilidade pessoal prevista no inciso III do art. 135 do CTN, e não em grau de solidariedade, além do que não fez prova a fiscalização da prática pelo sócio de ato ilegal, com dolo ou fraude à lei.

Algum tempo depois, por intermédio do Ofício nº 626/2014, datado de 24/03/2014, 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).

Em 16/11/2015, o escritório de advocacia protocolou petição em que requereu a juntada de novos documentos ao processo administrativo fiscal, na qualidade de fatos ou direitos supervenientes ao momento da interposição do recurso voluntário, com a finalidade de contrapor-se à acusação fiscal e, ao mesmo tempo, robustecer os argumentos de defesa já apresentados, a saber (fls. 5.732/5.740): (i) Certidão de Objeto e Pé fornecida pela Quarta Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador, que confirma a obtenção de honorários advocatícios decorrentes de sucesso em processo judicial vinculado à diferença de tarifa do valor da passagem de transporte urbano no município de Salvador; e (ii) decisão em primeira instância administrativa com relação a auto de infração lavrado, pelos mesmos agentes fiscais, em empresa de transporte urbano em

Salvador, cujo acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento considerou que as receitas da pessoa jurídica não tiveram origem simulada e admitiu, desse modo, a possibilidade de dedução como despesas para os pagamentos efetuados pela prestação de serviços de advocacia.

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) a relação dos bens e documentos apreendidos na busca e apreensão;
- (iii) a certidão de trânsito em julgado do acórdão; e
- (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.

No dia 21/12/2018, os recorrentes peticionam nos autos para adoção de providências em face da inércia da unidade local da Receita Federal do Brasil (RFB), que, transcorrido mais de um ano da determinação deste Tribunal Administrativo, não havia cumprido a diligência fiscal. Em vez de executar a diligência ordenada, a petição afirma que o Fisco efetivou novo arrolamento de bens, como garantia do crédito tributário em litígio administrativo (fls. 5.893/5.896).

Após dezesseis meses, a diligência determinada pelo colegiado restou cumprida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (fls. 5.945/5.981).

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.

O resultado da diligência foi devidamente comunicado ao devedor principal e responsável solidário, que apresentaram contrarrazões (fls. 5.988/6.023).

Segundo a resposta, a conversão do julgamento em diligência foi praticamente inútil, pois a autoridade fiscalizadora continuou defendendo a manutenção integral do auto de infração, inclusive a exorbitante penalidade de 225%, apenas retirando as referências expressas às provas consideradas ilegais feitas no relatório original, no âmbito da “Operação Expresso”, nenhum esforço fazendo para verificar “se” e “qual” parcela da imputação deveria ser extirpada do lançamento.

Além do mais, na ânsia de procurar justificar a rigidez do lançamento original diante do arcabouço de provas, o agente fiscal responsável pela diligência inovou na fundamentação da aplicação da multa qualificada, passando a caracterizar os pagamentos realizados a terceiros como ilícitos dolosos a partir de novos fundamentos, distintos dos anteriores, utilizando-se afirmativas e presunções desarrazoadas, com base em meras desconfiâncias pessoais.

Ao final, a petição reafirma a inexistência de pagamentos a beneficiário não identificado e/ou sem causa e a refuta a aplicação da multa qualificada, assim como a multa agravada sobre o crédito tributário.

O recurso voluntário foi apreciado e julgado por esta turma de julgamento em 5/11/2019, Acórdão 2401-007.102, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2008, 2009

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.

Assim restou consignado no dispositivo:

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.

Apresentado embargos pela PGFN, conforme Acórdão de embargos 2401-008.614, fls. 6.354/6.365, eles foram rejeitados.

Em seguida, a PGFN apresentou Recurso Especial, que foi apreciado e julgado pela CSRF em 28/2/2024, Acórdão 9202-011.155, fls. 6.605/6.617, assim ementado:

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.

Assim restou consignado no dispositivo:

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.

Trechos do voto:

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 o 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 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) (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 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.

Os autos retornaram a esta turma de julgamento para cumprimento do decidido pela CSRF e como o relator originário não integra mais este colegiado, mediante sorteio, o processo foi a mim distribuído.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira Miriam Denise Xavier, Relatora.

RECURSO DE OFÍCIO

Em 17/1/2023 foi publicada a Portaria MF nº 2, que aumentou o limite de alçada para recurso de ofício, que antes era de R\$ 2.500.000,00, para R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

Assim consta da citada Portaria:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar

sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

A Súmula CARF nº 103 dispõe que:

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Da análise dos autos vê-se que o valor excluído do imposto de renda é de R\$ 1.538.602,86, que acrescido da multa de ofício no percentual de 225 %, resulta em R\$ 5.000.459,30, montante inferior a R\$ 15.000.000,00.

Logo, diante do novo limite estabelecido na Portaria MF nº 2/2023, voto por não conhecer do recurso de ofício.

Esclarece-se que quando proferido o primeiro acórdão, o valor de alçada era inferior, contudo, o recurso de ofício não foi apreciado, por ter se entendido que a matéria de fundo estaria prejudicada, em razão da decisão à época proferida.

## RECURSO VOLUNTÁRIO

A questão relacionada às provas que determinaram o lançamento foi apreciada pela CSRF, que concluiu estar correto o procedimento fiscal, não cabendo mais a esta turma de julgamento se pronunciar sobre alegações de ilicitude das provas ou eventual vinculação da motivação fiscal às provas emprestadas.

Passa-se à análise das demais matérias arguidas no recurso voluntário.

## PRELIMINARES

### NULIDADE DO LANÇAMENTO – MPF

Sobre o MPF, não cabe declarar a nulidade do lançamento como alegado pelo recorrente, devendo ser observada a Súmula CARF nº 171:

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

## PROCEDIMENTO FISCAL

O lançamento foi constituído conforme determina o CTN, art. 142:

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.

Sendo assim, cumprindo sua obrigação, a fiscalização procedeu ao lançamento fiscal, carreando aos autos os elementos de prova essenciais para dar suporte ao lançamento.

Quanto ao sigilo bancário, a LC 105/01 determina:

Art. 6º—As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Logo, incabíveis os argumentos apresentados no sentido de quebra do sigilo bancário, divulgação proposital de informações sobre movimentação bancária da fiscalizada e seu sócio, responsável solidário, intensão de constituir auto de infração vultoso, achismos ou pré-convicções.

MÉRITO

#### PAGAMENTOS REALIZADOS E RECEITAS AUFERIDAS

Sobre a alegação de que os pagamentos realizados se destinaram a despesas pessoais do sócio administrador, assim consta no acórdão de impugnação:

Mesmo não concordando com a exigência fiscal, a impugnante juntou documentação aos autos, às fls. 5.264/5.313, que entende comprovar os gastos pessoais do sócio realizadas com os cheques em questão, conforme detalhado, às fls. 2614/2615. A análise da referida documentação resultou na comprovação de gastos pessoais do sócio, no montante de R\$ 2.857.405,33, permanecendo sem comprovação o montante de R\$ 8.727.825,10, conforme abaixo detalhado:

[...]

Os gastos pessoais comprovados, no montante de R\$ 2.857.405,33, devem ser excluídos do lançamento fiscal, vez que foi demonstrado que os cheques correspondentes de fato foram entregues ao sócio como distribuição de lucros do escritório.

Como se vê, para o que restou comprovado, a DRJ já excluiu do lançamento. No recurso, não foram apresentados elementos adicionais que demandassem nova análise.

A alegação sobre as receitas auferidas pela pessoa jurídica decorrem de êxito de serviços advocatícios prestados a seus clientes, não tem implicação no lançamento, que se refere a pagamentos e não a receitas.

E quanto à contabilização da distribuição de lucros ao Sócio Carlos Eduardo, o fato não afasta o lançamento, pois é exatamente a simulação perpetrada e demonstrada pela fiscalização que lhe deu causa. Foi exatamente a falta de comprovação da efetiva distribuição de lucros ao sócio que determinou o lançamento. Assim consta no acórdão recorrido:

Quanto aos cheques vinculados a gastos ou aplicações não comprovados, no montante de R\$ 8.727.825,10, não servem como prova da distribuição de lucro contabilizada pela impugnante. **Não é crível que tal montante tenha sido gasto pelo sócio sem que tenha transitado por suas contas pessoais ou de seus familiares, ou que este não consiga demonstrar sua vinculação a consumo ou à aquisição de bens e direitos.** (grifo nosso)

[...]

Assim, por não ter sido comprovada a efetiva distribuição de parcela dos lucros ao sócio, no valor de R\$ 8.727.825,10, mas sim que se tratava de pagamento sem causa ou a beneficiários não identificados, mantém-se o crédito tributário constituído correspondente ao IRRF que deixou de ser retido, à alíquota de 35%, incidente sob a base de cálculo reajustada, nos termos do art. 674 do RIR/1999.

Sem reparos à decisão de piso!

Quanto aos **elementos apreciados pela fiscalização**, veja-se o que consta no próprio voto do primeiro acórdão, reformado pela CSRF, que, a despeito do julgamento sobre as provas, concluiu:

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:

(i) declarações fiscais constantes do banco de dados da Receita Federal (fls. 156/209 e 1.890/1.907);

(ii) documentos fiscais, contábeis e financeiros entregues pelo escritório de advocacia, tais como cópias de cheques microfilmados, extratos bancários, contratos e livros contábeis, em respostas às intimações provenientes da autoridade fiscal (fls. 65/154, 866/1.614, 1.977/2.134, 2.272/2.273);

(iii) documentos e/ou informações de terceiros, como extratos bancários, cópias de cheques e contratos de prestação de serviços, obtidos em procedimento de diligência fiscal (fls. 2.303/2.433);

(iv) cópias de cheques microfilmados referentes ao ano de 2009, obtidas a partir de Requisição de Movimentação Financeira, junto ao Banco do Brasil (fls. 1.615/1.889);

(v) dados e/ou informações compartilhados a partir da quebra do sigilo fiscal e bancário decretada pela autoridade judicial no Processo nº 0099641-31.2009.8.05.0000, antigo nº 2761207-3/2009 (fls. 1.920/1.931);

(vi) cópias de canhotos de cheques apreendidos, quando do cumprimento de ordem judicial de busca e apreensão (fls. 2.434/2.462); e(vii) relatórios de inteligência, decorrentes de interceptação telefônica procedida pela Polícia Civil

do Estado da Bahia, compartilhados com a Receita Federal a partir de autorização judicial (fls. 223/864).

[...]

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.

[...]

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). (grifo nosso)

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**. (grifo nosso)

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.

Diga-se, inclusive, que é irrelevante para a incidência da tributação exclusivamente na fonte à alíquota de 35% a constatação pela autoridade fiscal de prática dolosa ou fraudulenta pela fonte pagadora, que pode, evidentemente, justificar a multa de ofício qualificada sobre o imposto de renda.

#### MULTA QUALIFICADA

Ao contrário do que alega o recorrente, a qualificação da multa de ofício restou fortemente demonstrada nos autos, conforme elementos já explanados.

A Lei 9.430/96, art. 44, assim dispõe:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

§ 1o O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. [...]

Os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, têm a seguinte redação:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

No presente caso, conforme explicitado no TVF, restou evidenciada a realização de pagamentos sem causa, bem como houve uma ação tendente a impedir o conhecimento, pela autoridade fiscal, do fato gerador do tributo.

Consta no acórdão recorrido:

Contudo, restou evidenciada a realização de pagamentos sem causa, bem como a conduta dolosa do agente tendente a impedir a realização do fato gerador do tributo, na medida em que foram emitidos cheques para pagamentos de terceiros camuflados como distribuição de lucro a sócio, com claro intuito de não pagar imposto.

RETROATIVIDADE BENIGNA

A Lei 14.689, de 20/9/2023, alterou a Lei 9.430/1996, art. 44, passando a ter a seguinte redação:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; [...]

Sendo assim, deve-se aplicar a retroação da multa da Lei 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei 14.689/2023, reduzindo a multa qualificada ao percentual de 100%.

#### MULTA AGRAVADA

Sobre o agravamento da multa, assim consta no acórdão recorrido:

Foi questionado, também, o agravamento da multa aplicada, sob o argumento de que foram atendidas rigorosa e ordeiramente as requisições da fiscalização, mesmo quando convicta de que não havia base legal para apresentação de parte da documentação exigida. Contudo, verifica-se que, conforme apontado no auto de infração, **a autuada deixou de atender a intimação fiscal de 14 de agosto de 2012, às fls. 2.293/2.297, deixando de esclarecer acerca dos beneficiários e a causa que o levou à consecução dos pagamentos objeto do lançamento fiscal.** Verifica-se que tal esclarecimento somente foi realizado em parte na impugnação, motivo pelo qual mantém-se o agravamento da multa. (grifo nosso)

A Lei 9.430/96, art. 44, dispõe que:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; [...]

O lançamento tem por base o disposto na Lei 8.981/1995:

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

O agravamento da penalidade em 50%, previsto na Lei 9.430/96, art. 44, § 2º, inciso I, deve ser aplicado nos casos em que o contribuinte deixa de atender à intimação do Fisco para prestar esclarecimentos, contudo, não se aplica ao caso em que o contribuinte deixa de apresentar documentos/esclarecimentos que representam o cerne da autuação acerca dos pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa.

A consequência da falta de esclarecimentos no presente caso é o próprio lançamento da infração, impondo-se a aplicação da multa de ofício, mas não enseja seu agravamento em 50%.

Sendo assim, deve ser excluído o agravamento da multa de ofício.

#### RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Conforme TVF, a responsabilidade solidária do sócio foi atribuída por prática de ato com excesso de poderes e infração à lei, nos termos do CTN, art. 135:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Uma vez que o sócio é pessoalmente responsável pelo tributo, ele também responde pelo crédito tributário lançado. A conduta fraudulenta foi explicitada e já analisada em tópicos anteriores.

Sobre a questão, assim consta no acórdão recorrido:

Quanto ao pedido do sócio gerente da impugnante de ser excluídos do pólo passivo do lançamento, é importante observar que a infração apontada se refere a **pagamento sem causa camuflado como distribuição de lucros ao referido sócio**. Assim, confirmada a infração, resta caracterizada a prática de ato com excesso de poderes por parte do sócio, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN, sendo devido seu arrolamento como responsável solidário. Ao contrário da tese defendida pela impugnante, a responsabilidade pessoal prevista no referido dispositivo legal é solidária com a da pessoa jurídica, que na maioria das vezes é

beneficiada com a prática de tais atos, não podendo ser excluída da exigência fiscal. (grifo nosso)

Restou demonstrada com detalhes a conduta infratora do sócio da pessoa jurídica de direito privado autuada, pois, na qualidade de responsável pela empresa, sob a camuflagem de distribuição de lucros ao sócio (ele mesmo), efetuou pagamentos sem causa.

Assim, mantém-se a responsabilidade solidária atribuída ao sócio.

## CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por não conhecer do recurso de ofício e conhecer do recurso voluntário, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para: a) excluir o agravamento da multa de ofício; e b) aplicar a retroação da multa da Lei 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei 14.689/2023, reduzindo-a ao percentual de 100%.

*Assinado Digitalmente*

**Miriam Denise Xavier**