



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10640.003811/2010-61  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 2401-005.092 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de setembro de 2017  
**Matéria** IRRF: BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. PAGAMENTOS SEM CAUSA  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
CARVOARIA ARANTES E PEREIRA LTDA.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**

Ano-calendário: 2006

SIGILO BANCÁRIO. FORNECIMENTO DE DADOS PELA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. ACESSO E UTILIZAÇÃO PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA DE OFÍCIO. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é incompetente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária, que: (i) autorize o acesso a dados da movimentação bancária do contribuinte obtidos junto a instituição financeira sem prévia autorização do Poder Judiciário; e (ii) fixe a multa de ofício no patamar de 75% do imposto devido.

(Súmula Carf nº 2)

ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO FISCAL. MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA. COMPROVAÇÃO DAS OPERAÇÕES OU CAUSAS DOS CHEQUES NOMINADOS E/OU COMPENSADOS EMITIDOS PELA EMPRESA. COLOCAÇÃO À DISPOSIÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS.

O ato de provar não equivale a mera colocação à disposição da fiscalização de uma massa de documentos, sem a mínima correlação de um a um com a movimentação bancária listada pela autoridade tributária. Cabe à pessoa jurídica o trabalho de demonstrar a conexão, com datas e valores, entre os cheques especificados pela fiscalização e os respectivos documentos fiscais e comprovantes de pagamentos que invoca como hábeis à comprovação do cumprimento das obrigações tributárias.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL. PEDIDO DE PRORROGAÇÃO DE PRAZO. INDEFERIMENTO PELA AUTORIDADE FISCAL.

O avaliação da concessão da prorrogação de prazo inicial do termo de intimação comporta juízo de razoabilidade e necessidade pelo responsável pelo procedimento fiscal, em virtude da situação concreta vivenciada. A negativa do agente lançador não leva, por si só, à severa consequência da invalidade do auto de infração, quando evidenciado nos autos que foi facultado mais de uma oportunidade ao sujeito passivo, inclusive em diligência determinada pela autoridade julgadora, para apresentação de documentos e comprovação do seu direito no curso do contencioso administrativo.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. ACÓRDÃO RECORRIDO. FALTA DE CLAREZA NA PARTE MANTIDA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPROCEDÊNCIA.

É descabido cogitar o cerceamento do direito de defesa do impugnante quando o acórdão de primeira instância discrimina a relação de cheques, por data e valor, que acatou e não acatou como justificado o pagamento e identificado o seu beneficiário, indicando de forma clara que a parcela mantida do crédito tributário refere-se às hipóteses de falta de correlação entre cheque nominal/compensado e os respectivos documentos apresentados, ou para as quais simplesmente deixou-se de esclarecer as destinações dos valores dos cheques emitidos.

PROVA PERICIAL. PRESCINDIBILIDADE.

Indefere-se o pedido de perícia quando o julgador administrativo, após avaliar o caso concreto, considerá-la prescindível para o deslinde das questões controvertidas. Por sua vez, o exame pericial não é via que se destine a produzir provas de responsabilidade das partes, suprimindo o encargo que lhes compete.

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL BÁSICO. AUSÊNCIA DE DOLO.

Nos lançamentos de ofício aplica-se a multa no seu percentual básico de setenta e cinco por cento sobre a totalidade do imposto devido, na ausência de circunstâncias que imponham a qualificação ou agravamento da penalidade.

RECURSO DE OFÍCIO. CONHECIMENTO. SÚMULA CARF Nº 103.

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).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Processo nº 10640.003811/2010-61  
Acórdão n.º **2401-005.092**

**S2-C4T1**  
Fl. 12.116

---

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em não conhecer do recurso de ofício. Por unanimidade, em conhecer do recurso voluntário, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier, Carlos Alexandre Tortato, Cleber Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Rayd Santana Ferreira, Francisco Ricardo Gouveia Coutinho, Andréa Viana Arrais Egypto e Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (suplente).

## Relatório

Cuida-se de recurso de ofício interposto pela Presidente da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (DRJ/JFA) e de recurso voluntário manejado pelo sujeito passivo, em face da decisão administrativa consubstanciada no Acórdão nº 09-48.573, cujo dispositivo do julgado considerou procedente em parte a impugnação, mantendo parcialmente o crédito tributário lançado. Transcrevo a ementa desse Acórdão (fls. 11.982/11.992):

***ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA***

*Ano-calendário: 2006*

***CONSTITUCIONALIDADE DE LEI.***

*Não cabe ao julgador administrativo apreciar a matéria do ponto de vista constitucional.*

***IRRF. PAGAMENTOS SEM CAUSA OU DE OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA.***

*Comprovada a causa do pagamento e identificado seu destinatário seu valor deve ser excluído da autuação.*

***Impugnação Procedente em Parte***

2. Extraí-se do Relatório Fiscal, acostado às fls. 3.538/3.543, que se exige o Imposto sobre a Renda incidente exclusivamente na fonte, à alíquota de 35% (trinta e cinco por cento), relativo a fatos geradores do ano-calendário 2006, com juros de mora e multa de ofício proporcional, em decorrência de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica a beneficiário não identificado e/ou quando não comprovada a sua causa.

2.1 Esclarece o agente fazendário que a empresa foi selecionada para fiscalização em virtude de identificação de movimentação financeira incompatível com as suas declarações fiscais, relativamente ao ano-calendário 2006. Tendo em conta a elevada movimentação bancária e o volume de dados a serem analisados, além das intimações à empresa para apresentação de informações e/ou documentos, procedeu-se também a requisição dos dados bancários às instituições financeiras - Banco Bradesco S/A e Banco do Brasil S/A.

2.2 O Auto de Infração encontra-se juntado às fls. 3.499/3.537, enquanto a relação de cheques nominais e/ou compensados, por data e valor, está acostada às fls. 3.544/3.550.

3. A ciência da autuação se deu em 28/12/2010, conforme fls. 3.677, tendo o sujeito passivo apresentado impugnação no prazo legal, em 27/01/2011 (fls. 3.685/3.699). Para fins de comprovação das suas alegações, juntou aos autos, em cópias, os documentos de fls. 3.781/9.883, entre outros, notas fiscais, recibos, boletos bancários, contratos, folhas de pagamento e cheques.

4. Previamente a decisão de primeira instância, o julgamento foi convertido em diligência, para a elaboração de planilha pela empresa com o propósito de relacionar os cheques com os documentos fiscais e respectivos comprovantes de pagamentos anexados aos autos (fls. 9.885/9.886).

4.1 A diligência foi atendida pela empresa (fls. 9.893/9.896), com a juntada de documentos adicionais às fls. 9.897/11.968.

5. Com o retorno dos autos, o colegiado de primeira instância decidiu pela improcedência parcial do auto de infração, no que tange a valores que a empresa autuada, mediante documentos hábeis e idôneos trazidos na impugnação, justificou o pagamento e identificou o seu beneficiário.

5.1 Em razão do valor exonerado ultrapassar 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.

6. A autuada foi cientificada da decisão de piso por via postal em 13/02/2014, conforme fls. 11.993/12.001 e 12.110, e protocolou recurso voluntário no dia 14/03/2014, com as seguintes razões de fato e de direito (fls. 12.003/12.031):

(i) é nulo o lançamento fiscal, uma vez que houve requisição de informações sobre a sua movimentação financeira diretamente pela Administração Tributária às instituições bancárias nas quais mantinha aberta conta corrente, violando, assim, o sigilo bancário da recorrente, protegido pela Constituição da República de 1988;

(ii) também é nulo o auto de infração pela desídia da autoridade fiscal na condução dos trabalhos investigativos, na medida em que não examinou, em nenhum momento, os documentos colocados à sua disposição por mais de três meses, os quais demonstram de forma clara e inequívoca a origem dos valores tributados como provenientes de "beneficiários não identificados", tampouco concedeu, na sequência, prorrogação de prazo para a apresentação de documentos comprobatórios, dada a complexidade da elaboração de planilhas e relatórios que atendessem à intimação.

A conduta negligente do agente fiscal violou o direito de ampla defesa da recorrente. Primeiro, pela falta de análise dos documentos disponibilizados a ele. Em momento posterior, pelo indeferimento do pedido de prorrogação do prazo de vinte dias para que a recorrente realizasse o trabalho de análise do qual o fiscal se esquivou.

Os fatos narrados conduzem à conclusão de que a atitude da autoridade fiscal mostra-se inequivocamente contrária ao princípio da moralidade administrativa;

(iii) a realização de perícia contábil nos documentos apresentados é imprescindível à defesa da recorrente, cujo indeferimento enseja a anulação da decisão de primeira instância;

(iv) a decisão de piso acatou apenas uma parte dos comprovantes relacionados na impugnação, porém deixou de identificar quais deles foram rejeitados, tampouco o motivo de sua rejeição, situação que mais uma vez ofende o direito de ampla defesa da recorrente; e

(v) na hipótese de superação das questões preliminares, a multa de ofício deverá ser cancelada ou reduzida, em razão do caráter confiscatório dos percentuais aplicados.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Relator

**Recurso de Ofício**

7. Formalizado na própria decisão, o recurso de ofício foi interposto pela autoridade de primeira instância em harmonia com as normas aplicáveis à matéria, dada que a decisão recorrida exonerou o sujeito passivo do pagamento de crédito tributário em valor superior ao limite estabelecido pela Portaria MF nº 3, de 2008.

8. Recentemente, no entanto, a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, publicada no Diário Oficial da União de 10/02/2017, estabeleceu novo limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

8.1 Segundo o novel ato administrativo, o recurso de ofício deverá ocorrer sempre que a decisão de primeira instância exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

9. Sobre a aplicação do limite de alçada no tempo, por tratar-se de norma processual, consolidou-se o entendimento no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) da sua aplicação imediata aos processos em curso, em detrimento ao regramento vigente à época da interposição do recurso de ofício. Tal posição consta do enunciado da Súmula nº 103:

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

10. Compulsando os autos, verifico a seguinte configuração para o tributo lançado mais a multa de ofício proporcional, no percentual de 75% (setenta e cinco por cento):

Crédito Tributário	Valor Original (R\$) (fls. 3.499)	Valor Mantido (R\$) (fls. 11.993/11.997)	Valor Desonerado (R\$) (fls. 11.998/12.000)
Imposto	1.485.704,99	723.739,89	761.965,10
Multa Proporcional	1.114.278,36	571.473,94	542.804,42
<b>Total</b>	2.599.983,35	1.295.213,83	<b>1.304.769,52</b>

11. Desse modo, o valor desonerado pela decisão de piso, para fins de avaliação do juízo de admissibilidade do recurso de ofício, é inferior ao montante mínimo de R\$ 2.500.000,00.

12. Logo, não conheço do recurso de ofício, por falta de previsão legal, tendo em conta o limite de alçada estabelecido na Portaria MF nº 63, de 2017.

## **Recurso Voluntário**

### **a) Sigilo Bancário**

13. Em sua peça recursal, a empresa autuada sustenta que a omissão de recolhimento do Imposto sobre a Renda na fonte, que fundamenta a lavratura do auto de infração, foi identificada pela autoridade fiscal a partir da análise de seus extratos bancários obtidos de maneira ilícita, repudiada pela Carta Política de 1988 e pelo Supremo Tribunal Federal (STF).

13.1 A Corte Suprema já decidiu pela inconstitucionalidade da quebra do sigilo bancário sem autorização judicial, haja vista a ausência de conformação constitucional do ato de requisição de movimentação financeira com fundamento no art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001.

14. Pois bem. A Lei Complementar nº 105, de 2001, que dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras, autoriza a autoridade fiscal a requisitar informações ou dados acerca da movimentação financeira do contribuinte nas instituições financeiras, desde que instaurado previamente o procedimento de fiscalização e o exame dos documentos seja indispensável à instrução, preservado o caráter sigiloso da informação:

*Art. 1º As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.*

(...)

*§ 3º Não constitui violação do dever de sigilo:*

(..)

*VI – a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos artigos 2o, 3o, 4o, 5o, 6o, 7o e 9 desta Lei Complementar.*

(...)

*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.*

*Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.*

(...)

15. Por sua vez, o Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, regulamentou o art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 2001, relativamente à requisição, acesso e uso, pela Receita Federal do Brasil, de informações referentes a operações e serviços das instituições financeiras, com preservação rigorosa do sigilo dos dados obtidos.

16. Uma vez respeitadas no procedimento fiscal as formalidades exigidas pela Lei Complementar nº 105, de 2001, na forma regulamentada pelo Decreto nº 3.724, de 2001, o que, ressalto, não é aspecto contestado pela recorrente, a requisição de dados bancários pelo Fisco, sem prévia intervenção judicial, está autorizada pela lei, observada a justificação pela autoridade administrativa da indispensabilidade do respectivo exame.

17. O afastamento da presunção de constitucionalidade de lei, aprovada pelo Poder Legislativo, demanda apreciação e decisão por parte do Poder Judiciário.

17.1 Escapa à competência dos órgãos julgadores administrativos a declaração de inconstitucionalidade de lei tributária, por violação ao sigilo bancário previsto na Constituição da República de 1988, em decorrência do repasse de dados e/ou informações à Administração Tributária pelas instituições financeiras, sem prévia autorização judicial. Argumentos desse jaez são inoponíveis na esfera administrativa.

18. Nesse sentido, não só o "caput" do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, como também o enunciado da Súmula nº 2, deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, assim redigida:

*Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

19. É verdade que o afastamento ou a não aplicação de lei no âmbito administrativo, sob fundamento de inconstitucionalidade, é medida possível na hipótese de que já tenha havido a sua declaração por decisão definitiva plenária do STF e obrigatória quando houver decisão definitiva em sede de julgamento realizado na sistemática da repercussão geral (art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, e suas modificações).

20. Ocorre que, pouco tempo atrás, a matéria foi objeto de apreciação pelo STF, na sessão do dia 24/02/2016, por meio do Recurso Extraordinário (RE) nº 603.314/SP, de relatoria do Ministro Edson Fachin, julgado sob a sistemática da repercussão geral.

20.1 A Corte Suprema concluiu, em síntese, que a Secretaria da Receita Federal do Brasil, na sua atividade fiscalizatória, pode acessar dados bancários fornecidos diretamente pelas instituições financeiras sem necessidade de prévia ordem judicial, com base no art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 2001, não havendo, nessas hipóteses previstas em lei, ofensa ao direito ao sigilo bancário protegido pela Constituição da República de 1988.

20.2 Para melhor visualização do decidido pelo STF, reproduzo na sequência parte da ementa do RE nº 603.314/SP:

(...)

4. *Verifica-se que o Poder Legislativo não desbordou dos parâmetros constitucionais, ao exercer sua relativa liberdade de conformação da ordem jurídica, na medida em que estabeleceu requisitos objetivos para a requisição de informação pela Administração Tributária às instituições financeiras, assim como manteve o sigilo dos dados a respeito das transações financeiras do contribuinte, observando-se um traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal.*

5. *A alteração na ordem jurídica promovida pela Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, uma vez que aquela se encerra na atribuição de competência administrativa à Secretaria da Receita Federal, o que evidencia o caráter instrumental da norma em questão. Aplica-se, portanto, o artigo 144, §1º, do Código Tributário Nacional.*

6. *Fixação de tese em relação ao item “a” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”.*

7. *Fixação de tese em relação ao item “b” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN”.*

8. *Recurso extraordinário a que se nega provimento.*

*(DESTAQUES DO ORIGINAL)*

21. Portanto, não há razão para decretar a nulidade do auto de infração, em decorrência do ato de requisição de informações bancárias pela autoridade fiscal.

#### **b) Cerceamento do direito de defesa**

22. Reclama a recorrente que, em pelo menos quatro ocasiões, houve violação ao seu direito de ampla defesa no curso do procedimento fiscal e contencioso administrativo, impondo a anulação do feito:

(i) a autoridade fiscal deixou de efetuar análise dos documentos que foram disponibilizados pelo contribuinte, para fins atendimento do Termo de Intimação Fiscal nº 001;

(ii) o agente fazendário, posteriormente, indeferiu o pedido de prorrogação do prazo para cumprir o Termo de Intimação Fiscal nº 002;

(iii) na parte mantida do crédito tributário, a decisão de piso não identificou quais comprovantes foram rejeitados, tampouco o motivo da sua rejeição, inviabilizando a apresentação dos esclarecimentos necessários por parte da recorrente; e

(iv) o acórdão recorrido indeferiu a produção de prova pericial, requerida formalmente em sua impugnação, o que impediu a demonstração da improcedência integral do lançamento de ofício.

23. Pois bem. O procedimento de auditoria fiscal levado a cabo no sujeito passivo foi autorizado pelo Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) nº 0610400-2009-00479-5, cujo marco inaugural foi a expedição do Termo de Início de Ação Fiscal, datado de 05/04/2010, recebido pelo contribuinte no dia 20/04/2010, em que a fiscalização solicitou a apresentação de informações e documentos (fls. 3.552/3.554).

24. Em etapa subsequente, a autoridade fiscal emitiu o Termo de Intimação Fiscal (TIF) nº 001, de 08/09/2010, com solicitação de esclarecimentos específicos com respeito a lançamentos bancários (fls. 3.640/3.647).

25. Noticia-se nos autos, no entanto, que a recorrente disponibilizou à autoridade tributária já em meados do mês de julho/2010, na Agência da Receita Federal do Brasil no Município de Ponte Nova, estado de Minas Gerais, duas caixas com inúmeros documentos fiscais, os quais, por motivo de contingenciamento de recursos públicos para descolamento do agente fazendário, lotado na cidade de Juiz de Fora, acabaram privados de um exame mais aprofundado pelo fiscal responsável pelas intimações (fls. 3.639).

25.1 Em 25/10/2010, toda a documentação foi devolvida à empresa (fls. 3.649) e, ato contínuo, foi expedido o TIF nº 002, de mesma data, em que houve a requisição de outros documentos e/ou esclarecimentos também relativos à movimentação bancária (fls. 3.650/3.656).

26. A primeira questão que deve ser esclarecida é a diferença entre os Termos de Intimação Fiscal nº 001 e 002, no tocante à natureza das informações e dos esclarecimentos solicitados.

26.1 O TIF nº 001, de 08/09/2010, demandou a comprovação da origem, mediante documentação hábil e idônea, dos recursos/créditos depositados nas contas bancárias da recorrente, conforme relação em anexo (fls. 3.640/3.647). Por sua vez, o TIF nº 002, de 25/10/2010, notificou a empresa a relevar as operações ou as causas que deram origem aos recursos entregues a terceiros e a seus sócios, correspondentes aos cheques nominais e/ou compensados nas suas contas correntes mantidas no Banco Bradesco S/A e Banco do Brasil S/A, também segundo planilha anexada (fls. 3.650/3.656).

27. Como se percebe, não há relação imprescindível entre as duas intimações, inclusive quanto à documentação comprobatória a ser apresentada à autoridade fiscal. Com efeito, enquanto o Termo de Intimação nº 001 ocupou-se dos ingressos nas contas correntes da empresa (lançamentos a crédito, mediante depósitos, transferências ou recebimento de fornecedores), o Termo de Intimação nº 002 teve como foco as saídas das contas correntes (lançamentos a débito, por meio de cheques pagos e/ou compensados).

28. Independente do grau de profundidade da análise daqueles documentos deixados à disposição pela autuada na Agência da Receita Federal de Ponte Nova, considerando o menor ou maior trabalho de conferência do material fornecido pela recorrente, não teve o potencial de influenciar a lavratura do auto de infração, o qual decorreu exclusivamente da falta de apresentação de documentos e esclarecimentos quanto aos lançamentos bancários específicos a que se referia o TIF nº 002, ocasião em que já restituídas à empresa as caixas com documentos fiscais, concedendo-lhe a autoridade tributária, a partir de então, um prazo de vinte dias para cumprimento da nova intimação.

29. Não se olvide que o núcleo do procedimento fiscal sempre esteve nos dados da movimentação bancária da recorrente, com base nos extratos bancários que o auditor-fiscal tinha acesso, considerando a avaliação prévia de incompatibilidade com as declarações fiscais do ano-calendário 2006.

30. Tanto é assim que ambos os Termos de Intimação Fiscal nº 001 e 002 solicitaram da empresa fiscalizada a comprovação, por meio de documentos hábeis e idôneos, da origem ou destinação dos recursos vinculados a lançamentos específicos das suas contas correntes.

31. Aparentemente, confunde a recorrente o ato de provar com a mera colocação à disposição da fiscalização de uma massa de documentos, sem a mínima preocupação em correlacioná-los um a um com a movimentação bancária listada pela autoridade tributária, transferindo convenientemente ao agente fazendário a tarefa de investigar e localizar na vasta quantidade de papéis entregues na Agência da Receita Federal as respostas para as quais havia intimado a empresa sob fiscalização a fazê-lo.

31.1 Nessa linha de entendimento, transcrevo abaixo as palavras de Fabiana Del Padre Tomé:<sup>1</sup>

*Provar algo não significa simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar, fazendo-o com o 'animus' de convencimento.*

32. Compulsando os autos, verifico que a mesma situação emblemática repetiu-se na fase do contencioso administrativo.

32.1 A autuada na impugnação juntou ao processo administrativo centenas de cópias de documentos com a finalidade de comprovar a improcedência do lançamento fiscal (fls. 3.781/9.883).

32.2 Porém, em prol da aproximação da verdade material, houve a necessidade da conversão do julgamento em diligência pela instância inaugural, intimando à empresa a fazer a devida vinculação entre os documentos juntados e os cheques enumerados pelo agente lançador, sob pena de inviabilizar a formação da sua convicção sobre os fatos que alegava para desconstituir o lançamento de ofício.

<sup>1</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário. 3 ed. São Paulo : Editora Noeses, 2011, p. 369.

32.3 Cumprida a diligência pela empresa, o acréscimo de novos dados e informações com melhor organização ao processo administrativo permitiu ao julgador avaliar as circunstâncias concretas invocadas pelo sujeito passivo como fundamento à sua pretensão, reduzindo significativamente o montante original do crédito tributário lançado.

33. Não discordo da recorrente quando afirma que a elaboração de planilhas com demonstração da conexão, com datas e valores, entre os cheques especificados pela fiscalização e os respectivos documentos fiscais e comprovantes de pagamento configurou uma atividade trabalhosa. Muito provavelmente, o fato de estar com as suas atividades paralisadas quando do procedimento fiscal, conforme alegou, contribuiu para aumentar o esforço da empreitada.

33.1 Todavia, até que ocorra a extinção do direito da Fazenda Nacional, a pessoa jurídica é obrigada a prestar todas as informações e os esclarecimentos no interesse da atividade fiscalizatória e manter arquivado os documentos comprobatórios das operações que realizou no ano-calendário.

33.2 E, com base na previsão do art. 61 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, há amparo para a exigência fiscal, na hipótese dos autos, uma vez que o Fisco especificou e individualizou as saídas de numerário das contas correntes, demandando à empresa a comprovação do respectivo beneficiário e da causa do pagamento.

34. Com relação ao Termo de Intimação Fiscal nº 002, de 25/10/2010, com ciência na mesma data, foi dado um prazo de vinte dias para atendimento. A solicitação de ampliação de prazo, feita em 15/11/2010, justificada pela empresa pois encontrava-se com as atividades paralisadas e os funcionários responsáveis pelos pagamentos e transações financeiras não mais nela trabalhavam, não foi acatada pela autoridade fiscal (fls. 3.657).

34.1 A avaliação sobre a prorrogação do prazo inicialmente concedido comporta um juízo de razoabilidade e necessidade pelo responsável pelo procedimento fiscal, em virtude da situação concreta vivenciada. A princípio, segundo meu critério, o pedido do fiscalizado era plausível.

34.2 Porém, não considero que a negativa do fiscal possa levar à severa consequência da invalidade do auto de infração. É certo que algum transtorno ao sujeito passivo houve, mas não lhe impossibilitou, tenho igualmente convicção, trazer ao processo administrativo todos os elementos de prova aptos a comprovar o seu direito, permitindo o exercício da defesa na sua concepção formal e material, afastando, por consequência, a alegação de nulidade pelo cerceamento do direito de defesa.

34.3 A título de cronologia dos fatos, a ciência do Termo de Intimação Fiscal nº 002 deu-se em 25/10/2010, a impugnação foi apresentada em 27/01/2011 e o termo inicial da diligência, que possibilitou a complementação dos argumentos de defesa, foi informado à empresa em 09/09/2013, tendo a impugnante protocolado resposta em 24/10/2013 (fls. 9.893/9.896).

34.4 Por esse motivo, insisto, não tem cabimento acatar o arrazoado de cerceamento de defesa, dado que lhe foi facultada mais de uma oportunidade para demonstrar seu direito e não o fez, de forma individualizada e comprovada, quanto ao crédito tributário lançado remanescente em litígio.

35. De mais a mais, também não visualizo que tenha havido desídia por parte do fiscal responsável pela autuação, tampouco que a sua conduta ofendeu o princípio da moralidade administrativa.

35.1 A deslealdade e a má fé do agente fiscal em todo o procedimento, de acordo com o discurso inflamado da parte recorrente, são expressões fortes adotadas no corpo do recurso voluntário, as quais devem ser empregadas com cautela e irrefutavelmente demonstradas. A minha percepção do trabalho fiscal, segundo transparece da instrução dos autos, é no sentido que tais mazelas não restaram caracterizadas pela parte interessada.

36. Especificamente quanto à decisão de piso, explicitou com clareza os motivos pelos quais aceitou como justificado o pagamento e identificado o beneficiário de diversos cheques emitidos pela recorrente, nas contas mantidas no Banco Bradesco S/A e Banco do Brasil S/A, relacionados pela autoridade fiscal (fls. 11.987/11.991).

36.1 Em contrapartida, em todos as hipóteses em que não houve a adequada correlação entre o cheque nominal/compensado e as respectivas causas para o seu pagamento, ou para as quais simplesmente a impugnante deixou de esclarecer as destinações dos valores dos cheques emitidos, o lançamento fiscal foi escorreitamente mantido.

36.2 Tendo em vista que a análise dos cheques pela autoridade julgadora "a quo" foi executada de forma individual, por data e valor, a recorrente poderia reproduzir, na fase recursal, seus argumentos de inconformismo para aqueles casos em que mantido, parcial ou integralmente, o lançamento fiscal, acompanhado da indicação das respectivas fls. dos autos onde se localizam os documentos comprobatórios dos beneficiários dos pagamentos e causas dos desembolsos.

37. Chega-se, então, à derradeira questão preliminar. Analiso o pedido de perícia feito pela autuada na impugnação e reiterado no recurso voluntário, justificado por ela como instrumento imprescindível para comprovar os equívocos do levantamento fiscal.

38. O exame pericial é um meio de prova, necessário apenas quando a elucidação de fato ou o exame de matéria demanda o auxílio de um especialista em determinado ramo específico do conhecimento. É dizer que a realização da perícia não constitui direito subjetivo do interessado.

39. Como destinatário final da perícia, compete ao julgador avaliar a prescindibilidade e viabilidade da produção da prova técnica para a elucidação dos fatos e/ou como instrumento de convicção para a solução da lide.

40. Nessa compreensão do instituto, não merece reparo o acórdão recorrido que indeferiu o pedido do sujeito passivo (art. 18 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972). A realização de perícia pelo motivos expostos pela recorrente constitui-se em providência dispensável para o deslinde deste processo administrativo.

40.1 De fato, para convencer o julgador a respeito da improcedência do crédito tributário seria necessário tão somente a identificação dos beneficiários e a comprovação das causas dos pagamentos relacionados aos cheques emitidos, respeitada a coerência com as operações da sociedade empresarial, e tomando-se por referência os documentos que compõem o acervo patrimonial, financeiro, contábil, fiscal e trabalhista da recorrente.

40.2 A obrigação de demonstrar que o lançamento não corresponde à realidade está a cargo da recorrente, a qual tem o ônus de introduzir nos autos os elementos hábeis e idôneos de prova, por meio da correlação, com datas e valores, entre os cheques especificados pela fiscalização e os respectivos documentos fiscais e comprovantes dos pagamentos realizados a terceiros.

40.3 Uma vez trazidas as provas, e não apenas um conjunto de documentos despidos de conexão, o julgador administrativo estaria seguramente habilitado a examiná-las, sem necessidade de auxílio de outro profissional. Tanto é assim, que o julgador de primeira instância não se negou a analisar a documentação, reduzindo, ao final, o montante lançado pela fiscalização.

40.4 Se alguma assistência especializada é providência necessária para a organização do material probatório da empresa, a toda a evidência trata-se de um encargo próprio que incumbe à parte interessada, e não se confunde com o exame pericial.

41. Como sabido, a perícia não é via que se destine a produzir provas de responsabilidade das partes, suprimindo o encargo que lhes compete.

42. Em síntese conclusiva, portanto, afastam-se as alegações da recorrente de cerceamento do direito de defesa, em todas as situações antes abordadas.

### **c) Multa de Ofício**

43. Não contém o recurso voluntário qualquer novo elemento de prova, sob o aspecto do mérito do lançamento, a respeito da improcedência do Imposto sobre a Renda exigido, requerendo apenas a revisão da penalidade, uma vez que incompatível com o ordenamento jurídico. Aduz o absurdo da aplicação do percentual de 75% sobre o imposto de renda, pois dotado de evidente efeito confiscatório.

44. Pois bem. Sobre o imposto calculado pela fiscalização, foi aplicada multa de ofício proporcional no importe de 75%, com esteio no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

*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.*

*(...)*

45. A penalidade aplicada, no percentual básico de 75%, é uma sanção pecuniária com origem no descumprimento de obrigação principal consistente na falta de pagamento do imposto. O percentual independe do dolo na conduta do sujeito passivo, incidindo proporcionalmente ao montante do imposto não pago que foi identificado quando do lançamento de ofício.

46. Caso ficasse comprovado que o sujeito passivo agiu com dolo, mediante condutas desprovidas de boa fé, a autoridade lançadora aplicaria o percentual duplicado para a multa, correspondendo a 150% (cento e cinquenta por cento), nos termos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, antes reproduzido.

47. Quanto à avaliação de eventual excesso do legislador ordinário ao fixar o percentual da multa punitiva, de uma forma exorbitante e desproporcional, é tarefa exclusiva do Poder Judiciário, porquanto implica verificação da compatibilidade da norma jurídica com os preceitos constitucionais. Aplica-se, no caso, o enunciado da Súmula nº 2 deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, mais uma vez reproduzido:

*Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*

48. Não é a hipótese de aplicação do art. 112 da Lei nº 5.172, de 22 de outubro de 1966, que veicula o Código Tributário Nacional (CTN), porquanto não estão presentes quaisquer das circunstâncias que o dispositivo sugere para o interpretação mais favorável ao acusado.

49. Na verdade, o percentual de 75% corresponde ao valor mínimo da penalidade, no caso de lançamentos de ofício, aplicado mesmo quando há apenas culpa do infrator. A possibilidade de exclusão da multa, como medida excepcional, exige a indubitável ausência de culpa do sujeito passivo na conduta de deixar de recolher o tributo lançado, o que não evidencio nos autos.

## **Conclusão**

Ante o exposto, (i) NÃO CONHEÇO do recurso de ofício; e (ii) CONHEÇO do recurso voluntário, REJEITO as preliminares e, no mérito, NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess