



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

**Processo n°** 11065.003759/2006-18  
**Recurso n°** 999.999 Voluntário  
**Acórdão n°** 2202-01.919 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de julho de 2012  
**Matéria** IRRF  
**Recorrente** COMERCIAL E EMPREITEIRA FAGUNDES LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 16/07/2003 a 23/12/2004

PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO E/OU PAGAMENTO EFETUADO SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU CAUSA. LEI Nº 8.981, DE 1995, ART. 61. CARACTERIZAÇÃO.

A pessoa jurídica que efetuar pagamento a beneficiário não identificado e/ou não comprovar a operação ou a causa do pagamento efetuado ou recurso entregue a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, sujeitar-se-á à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, a título de pagamento a beneficiário não identificado e/ou pagamento a beneficiário sem causa. O ato de realizar o pagamento é pressuposto material para a ocorrência da incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, conforme o disposto no artigo 61, da Lei nº 8.981, de 1995.

MEIOS DE PROVA. CARACTERIZAÇÃO. POSSIBILIDADE.

A prova de infração fiscal pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive a presuntiva com base em indícios veementes, sendo, outrossim, livre a convicção do julgador.

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS. DO ÔNUS DA PROVA. CARACTERIZAÇÃO.

As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou responsável. O fato de não haver má-fé do contribuinte

não descaracteriza o poder-dever da Administração de lançar com multa de ofício rendimentos omitidos na declaração de ajuste.

**MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CARÁTER DE CONFISCO. INOCORRÊNCIA.**

A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa ao lançamento de ofício, para exigi-lo com acréscimos e penalidades legais. A multa de lançamento de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal.

**INCONSTITUCIONALIDADE.**

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

**ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC.**

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann – Presidente e Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Guilherme Barranco de Souza, Antonio Lopo Martinez, Julianna Bandeira Toscano, Rafael Pandolfo e Nelson Mallmann (Presidente). Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Pedro Anan Junior, Odmir Fernandes e Helenilson Cunha Pontes.

## Relatório

COMERCIAL E EMPREITEIRA FAGUNDES LTDA., contribuinte inscrita no CNPJ/MF 94.021.466/0001-17, com domicílio fiscal na cidade de Novo Hamburgo, Estado do Rio Grande do Sul, à Rua Estocolmo, nº 220 – Sala 103, Bairro Canudos, jurisdicionada a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Novo Hamburgo - RS, inconformada com a decisão de Primeira Instância (fls. 457/479), prolatada pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre - RS, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 466/472.

Contra a contribuinte acima mencionada foi lavrado, em 21/12/2006, Auto de Infração de Imposto de Renda Retido na Fonte (fls. 395/405), com ciência pessoal, em 21/12/2006 (fls. 395), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 250.296,05 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Retido na Fonte, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto de renda, relativo aos períodos de apuração 16/07/2003 a 23/12/2004.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização externa, onde a autoridade fiscal lançadora entendeu haver falta de recolhimento do Imposto de Renda na Fonte sobre pagamentos sem causa ou de operação não comprovada. Infração capitulada no art. 674, § 1º do RIR/1999.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário lançado esclarece, ainda, através do Relatório da Ação Fiscal, datado de 21/12/2006 (fls. 374/392), entre outros, os seguintes aspectos:

- que os cheques emitidos pela Fagundes, bem como seus extratos bancários (embora apresentados pela empresa), foram obtidos mediante a Quebra do Sigilo Bancário, em 30 de agosto de 2005, determinado pelo Exmo. Dr. Rodrigo Machado Coutinho, Juiz Federal Substituto, no exercício da Jurisdição Plena da Vara Federal Criminal de Novo Hamburgo, através do processo nº 2005.71.08.008322-7 (fls. 121 a 126);

- que ao analisarmos os Livros contábeis e fiscais, relativamente ao período fiscalizado, verificamos que parte dos cheques emitidos de suas contas bancárias, mantidas no Banrisul e Caixa Econômica Federal, foram contabilizados a crédito da conta destes bancos e a débito da conta "caixa". Tal lançamento, sem identificação dos beneficiários, pressupõe que estes cheques tiveram como destino o próprio caixa da empresa;

- que através da Quebra do Sigilo Bancário, solicitamos, por amostragem, às referidas Instituições Bancárias, cópia microfilmada de alguns cheques emitidos pela fiscalizada. A análise dos cheques disponibilizados permitiu-nos concluir que os mesmos foram depositados em conta de terceiros, indicando tratar-se de contabilização inadequada e/ou pagamentos sem causa a terceiros não identificados em sua contabilidade;

- que em razão do descrito passamos a examinar os livros, extratos bancários e demais documentos da fiscalizada, apresentados em atendimento aos diversos Termos de

Solicitação, de Documentos e Informações expedidos, onde constatamos, conforme descrição a seguir, que a fiscalizada efetuou pagamentos a terceiros, adiante identificados, sem que fosse indicada a causa para os respectivos pagamentos;

- que verificamos que alguns cheques emitidos pela fiscalizada foram contabilizados a crédito das seguintes contas: - banco banrisul - (1.1.1.02.00010), banco banrisul - (1.1.1.02.00012), caixa federal - (1.1.1.02.00013); e a débito da conta caixa (1.1.1.01.00005), indicando tratar-se de saques bancários para suprimento de numerário;

- que tendo em vista a Quebra do Sigilo Bancário determinado pela Justiça Federal (já descrito no capítulo III), obtivemos cópia microfilmada de diversos cheques emitidos. Constatamos que os mesmos foram depositados em conta de terceiros, o que impossibilita afirmar que tiveram como destino a conta "caixa", conforme registrado em sua contabilidade;

- que, assim, para que a fiscalizada pudesse esclarecer como seus cheques emitidos e contabilizados a débito da conta caixa foram depositados em conta de terceiros, intimamos a empresa, a apresentar documentação hábil e idônea para comprovar a operação ou causa para os cheques emitidos de suas contas bancárias. Junto ao Termo de Solicitação, elaboramos demonstrativo contendo: data de compensação; n° do cheque emitido; Nome do Favorecido e Valor do cheque;

- que em atendimento ao solicitado, a fiscalizada apresentou diversas notas fiscais, escrituras e recibos na tentativa de justificar a emissão dos cheques;

- que após exaustiva análise dos documentos apresentados, concluímos que a fiscalizada conseguiu comprovar, a despeito da não contabilização no momento adequado, a quase totalidade dos cheques emitidos. No entanto, não logrou êxito na comprovação da operação ou causa para emissão de alguns cheques, tendo em vista que: (a) Não apresentou notas fiscais, recibos ou qualquer outro documento que supostamente teriam sido emitidos pelo beneficiário do cheque; (b) Não comprovou que os cheques emitidos, em poder de terceiros, teriam sido repassados por empresa que prestou serviços à fiscalizada; (c) Não restou comprovada a alegação de que um determinado cheque foi destinado às Eleições de 2004; (d) Não comprovou que os cheques emitidos, em poder de terceiros, seriam decorrentes de distribuição de lucros ao sócio da fiscalizada;

- que apresentou planilha, em 14/08/2006 (fls. 160 a 162), contendo a justificativa para emissão dos cheques. No entanto, não apresentou qualquer nota fiscal, recibo ou documento supostamente emitido pelos beneficiários dos cheques, abaixo identificados, que pudesse demonstrar a operação ou causa para sua emissão;

- que no curso da ação fiscal, a fiscalizada foi intimada a comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a operação ou causa para diversos cheques que emitiu e que foram contabilizados a débito da sua conta "caixa". No entanto, esta fiscalização constatou que os cheques, abaixo listados, foram depositados em conta de terceiros; dentre os quais a Comercial Empreiteira Construltemo Ltda. (fls. 172 a 181), Nelci Oliveira de Moura (fls. 182 a 184), Gilmar Albino de Oliveira (fls. 185 a 187), Frigorífico de Carnes Boa Vista (fl. 188) e Carlos Bechener (fl. 189);

- que conforme já relatado, a fiscalizada, para justificar a emissão dos cheques, alega que os mesmos teriam sido efetuados à Comercial e Empreiteira Construlest Ltda., que os teria repassado a terceiros já plenamente identificados. No entanto, as afirmações

da fiscalizada não se baseiam em qualquer elemento de prova, uma vez que não apresenta qualquer documento ou comprovante que possa ratificar estas informações;

- que como as transferências de recursos entre a fiscalizada e a Construlest estão refletidos na contabilidade de ambas, não é de se aceitar a justificativa apresentada para a emissão de outros cheques que, como vimos, acabaram por ser depositados em contas de terceiros;

- que por tudo o que foi relatado, consideramos que a fiscalizada não conseguiu comprovar, com documentação hábil e idônea, a operação ou causa para os cheques emitidos a favor de Comercial Empreiteira Construtelmto Ltda., Nelci Oliveira de Moura, Gilmar Albino de Oliveira, Frigorífico de Carnes Boa Vista e Carlos Bechener. Pelo exposto, a vinculação destes cheques a contratos efetuados com a Construlest não foram devidamente comprovados;

- que constatamos que a fiscalizada contabilizou, em 05/10/2004, a débito da conta caixa, o cheque emitido de sua conta bancária no Banrisul nº 871294, no valor de R\$ 5.000,00. Verificamos que o referido cheque era nominal a GRV Papéis (fl. 232). Submetido à apreciação da fiscalizada, em 14/06/2006 (fls. 154 a 157), para justificar a operação ou causa para sua emissão, informou, em 14/08/2006 (fls. 160 a 162), que o cheque era destinado às Eleições de 2004. Apresenta Recibo Eleitoral nº 0079644, de 03/09/2004, também de R\$ 5.000,00, assinado pelo Sr. Luiz Percy Denardin Filho, destinado ao Comitê do PDT - Eleições 2004, Prefeito Novo Hamburgo (fl. 233);

- que, no entanto, verificamos que o cheque objeto da doação não foi o cheque de 871294, questionado no Termo de intimação, mas sim o cheque nº 574170, no valor de R\$ 5.000,00 (fl. 234) e emitido na mesma data do recibo eleitoral, ou seja, 03/09/2004. O recibo eleitoral foi registrado em sua contabilidade em 03/09/2004 (fls. 235 a 237);

- que a fiscalizada informou, em 14/08/2006 (fls. 160 a 162), em atendimento ao Termo de Solicitação de 14/06/2006 (fls. 154 a 157), que diversos cheques constantes da planilha anexa, e a seguir identificados, foram emitidos a terceiros em decorrência da distribuição de lucros ao sócio Paulo Ricardo Fagundes da Silva. Sempre lembrando que os cheques emitidos foram contabilizados à débito da conta "caixa";

- que segundo a contabilidade da Fagundes, a empresa disponibilizou e efetuou pagamento de lucros ao sócio Paulo Ricardo Fagundes da Silva, conforme conta nº 2.1.2.02.00368 (fls. 238 a 246), nas datas e valores abaixo descritos. Por oportuno, registre-se que em 22/04/2004, ainda segundo sua contabilidade, parcela do lucro distribuído, no valor de R\$ 180.000,00 foi destinada para integralização do capital da empresa (fl. 243);

- que para tentar justificar a emissão dos cheques nominais a Diana Raquel Fontana (fls. 247 e 248) e Comércio de Combustíveis Vila Rosa Ltda. (fls. 249 a 252), a fiscalizada apresentou cópias de escrituras públicas de aquisição de 2 (dois) imóveis (fls. 253 a 266) em nome da irmã dos sócios, Rosane Fagundes da Silva, CPF 369484540-20 (267 a 269);

- que para os cheques nominais a Aríete T. K. C. Santos (fls. 270 e 271), a fiscalizada tentou justificar a emissão dos mesmos com a apresentação de Notas Fiscais de Serviços nº 030 e 031, emitidas por uma terceira pessoa, a firma individual Joel Leandro Erhart (nome de fantasia Digitaltec - Sistemas de Áudio e Vídeo), CNPJ 03569817/0001-73 (fls. 272 e 273);

- que não foram apresentados quaisquer documentos para tentar justificar a emissão do cheque a Francisco A. F. Coelho (fl. 274), Paulo A. C. Santos (fl. 275), Thiago Gonçalves da Silva (fl. 276), A. D. Cedro (fl. 277), tendo a fiscalizada limitado-se a informar, em planilha apresentada em 14/08/2006, "Distribuição de Lucros Paulo";

- que cabe informar, que todos os cheques, já identificados, foram contabilizados a débito da conta caixa. Por oportuno, esclareça-se que os valores contabilizados como pagamentos a título de lucros distribuídos ao sócio Paulo, não guardam qualquer semelhança em datas e valores como os cheques emitidos em favor de terceiros;

- que tendo em vista que a fiscalizada, regularmente intimada, não conseguiu comprovar a operação ou causa dos cheques emitidos da sua conta corrente no Banco do Estado do Rio Grande do Sul - Banrisul e Caixa Econômica Federal, nos anos de 2003 e 2004, conforme capítulo IV deste Relatório, constituímos o crédito tributário, com base no dispositivo legal citado no auto de infração, relativo ao Imposto de Renda Retido na Fonte (IRFON).

Irresignada com o lançamento a autuada apresenta, tempestivamente, em 19/01/2009, a sua peça impugnatória de fls. 410/423, instruída pelos documentos de fls. 424/442, solicitando que seja acolhida a impugnação e determinado o cancelamento do crédito tributário amparado, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que somente uma situação que reflita alguma capacidade contributiva pode ser objeto de tributação, não é menos correto que a pessoa que nela se encontra não pode, em razão disto, ser tributada num tal nível que a impeça de continuar a exercer atividade lícita, ou que lhe retire o indispensável ou que reduza o padrão de contribuinte - capacidade contributiva como limite de tributação;

- que a sanção tributária, como qualquer outra sanção, tem por finalidade dissuadir o possível devedor de eventual descumprimento da obrigação a que estiver sujeito e, assim, tão somente estimular o pagamento correto e pontual dos tributos, sob risco de sua oneração, não podendo nunca ser utilizado como expediente ou técnica de arrecadação, como verdadeiro tributo disfarçado;

- que a vista dessa realidade, não é qualquer atraso no pagamento dos tributos, ou suposta alegação de débito deste, que deve legitimar a previsão de multa exacerbada, no patamar de 75% quando a inflação anual gira em torno de menos de 12%;

- que além da multa confiscatória já referida, temos, compondo o crédito tributário em lide, a aplicação da Taxa SELIC - Taxa Referencial do Sistema de Liquidação e Custódia, para cálculo dos juros moratórios devidos, quando não pagos, tempestivamente, os tributos administrados pela Receita Federal, segundo o estabelecido no artigo 13, da Lei nº 9.065, de 20/06/1995;

- que mostra-se duvidosa a necessidade de excluir da verba juros de mora a incidência da Taxa SELIC, por afronta à Constituição Federal e ao princípio da hierarquia das normas legais, tudo por uma questão de economia processual;

- que o Contribuinte, leigo na especialidade Direito Tributário, cipoal de filigranas jurídicas no âmbito do ordenamento pátrio, desconhecendo as conseqüências jurídicas e o âmbito da imputação, que ora se conhece, deixou de apresentar documentos, que ora são juntados ao presente recurso, que certamente dão credibilidade as alegações de

impugnação e levarão a procedência da impugnação com conseqüente desconstituição do auto de infração;

- que na sua peça por demais fiscalista, em que a arrecadação é posta acima dos princípios vetores do Estado de Direito, o Fiscal Autuante imputa à Litigante, conforme fl. 390, o seguinte: "Portanto, de acordo com o dispositivo legal acima referenciado, sempre que a pessoa jurídica não comprovar, com documentação hábil e idônea, a operação que motivou o pagamento, haverá incidência do imposto de renda na fonte";

- que analisemos, pari passu, o lançamento tributário, á luz da legislação dos documentos existentes mais os que ora se juntam, pois se verifica a existência de um erro crasso no libelo acusatório quando o Fiscal Autuante acusa a Peticionaria de não comprovar a operação;

- que, quanto ao item 4.2.1 - Não apresentação de notas fiscais, recibos ou qualquer outro documento que supostamente teriam sido emitidos pelos beneficiários dos cheques, é de se dizer que o destaque dado como título do item 4.2.1 é exatamente a fundamentação lançada como movei da tributação, conforme fl. 378 o fiscal elenca os motivos que entendeu para oferecer tributação, quais sejam: (a) Não apresentou notas fiscais, recibos ou qualquer outro documento que supostamente teriam sido emitidos pelo beneficiário do cheque;

- que se trata de pagamento em cheque cujo favorecido é BASEG, no valor de R\$ 14.000,00 (quatorze mil reais). Por ocasião da instrução não foi localizada nota dos serviços em destaque, contudo, agora em sede recursal tem-se para prova hábil idônea, conforme documentação em anexo;

- que, assim, se o fundamento do lançamento era a inexistência de notas fiscais, recibos ou quaisquer outros documentos que supostamente teriam sido emitidos pelo beneficiário do cheque, agora, em razão do documento juntado fica elidido lançamento, pois se trata de prova da prestação dos serviços;

- que, quanto item 4.2.2 - Não comprovação de que os cheques emitidos teriam sido repassados a terceiros, pela Comercial Empreiteira Construlest Ltda. que emitiu notas fiscais de serviços à fiscalizada, é de se dizer que neste quesito cumpre esclarecer a operação;

- que a impugnante contratou a empresa Comercial Empreiteira Construlest Ltda. para execução, por subempreitada, das obras do Jardim Alcântara no município de Novo Hamburgo e capela Mortuária no município de Sapiranga/RS;

- que os contratos somaram a cifra de R\$ 175.000,00 e foram emitidas notas fiscais neste mesmo valor em cumprimento aos contratos, tudo consoante documentos acostados às fls. 190/194, 200/217, 220/230 do processo;

- que por serviços extras nas obras referidas a impugnante efetuou, além dos valores constantes nos contratos, o pagamento em favor da Comercial Empreiteira Construlest Ltda. de R\$ 33.680,00, tudo consoante documento novo acostado a presente impugnação;

- que conforme reconhecimento do fiscal autuador houve pagamento por cheque nominal à Comercial Empreiteira Construlest Ltda. o valor de R\$ 86.155,00, já os demais valores foram compensados em conta de terceiros;

- que, logo, se não aceitos os valores que foram pagos a Comercial Empreiteira Construlest Ltda., porém, compensados em conta de terceiros, em tese, estaria a impugnante em débito com a Comercial Empreiteira Construlest Ltda., o que não é o caso, pois os contratos foram pagos na integralidade, ou seja, R\$ 175.000,00 e aditivados informalmente no valor de R\$ R\$ 33.680,00;

- que o centro da discussão e irrisignação é a não aceitação por parte do fiscal dos valores de R\$ 89.225,00 que foram compensados a Comercial Empreiteira Construtermo e R\$ 34.000,00 que foram compensados nas contas de Nelci Oliveira de Moura, Gilmar Albino de Oliveira, Frigorífico de Carnes Boa Vista e Carlos Bechener;

- que entendeu o fiscal autuador que não houve comprovação de que os cheques emitidos teriam sido repassados a terceiros pela Comercial Empreiteira Construlest Ltda., a qual emitiu as notas fiscais em favor da impugnante;

- que para combater a fundamentação lançada no relatório de ação fiscal, além da análise dos documentos que instruem o processo, junta-se em grau de impugnação, o documento firmado pela Comercial Empreiteira Construlest Ltda., que comprova cabalmente, por documentos hábil e idôneo, que foi a Comercial Empreiteira Construlest Ltda., a beneficiária dos pagamentos decorrentes dos contratos e notas, todavia, repassou os títulos nominando-os a terceiros, conforme a seguir transcrito;

- que pelo conteúdo da declaração de recebimento de valores e destinação de cheques verifica-se que, conforme já noticiado ao fiscal autuador, o representante legal da Comercial Empreiteira Construlest Ltda. possui vínculo parental e negocial com os destinatários dos valores, motivo pelo qual repassou-os à revelia do conhecimento do impugnante;

- que, ademais, analisando-se as cópias de cheques que instruem o processo verifica-se que todos, na parte do título destinado a nomeação do beneficiário, foi preenchida em grafia diferente do preenchimento dos valores, o que se percebe cabalmente que foi nominado por outro, no caso, o representante legal da Comercial Empreiteira Construlest Ltda., inclusive admitido por este na declaração supra transcrita;

- que, quanto ao item 4.2.3 - Não comprovou que um cheque emitido foi para eleições 2004, é de se dizer que no tocante a este apontamento houve equívoco ao informar o cheque destinado a eleições 2004, sendo correta a indicação pelo fiscal autuador de que o cheque para eleições foi outro. Contudo, em se tratando da impossibilidade de juntada no presente momento, em razão de força maior, nos termos da lei, requer juntada do recibo/nota do valor questionado, em favor da GRV Papéis Ltda.;

- que, quanto ao item 4.2.4 - Não comprovou que cheques emitidos, em poder de terceiros, seriam decorrentes de distribuição de lucros, é de se dizer que reconhece o fiscal autuador, conforme planilha constante da fl. 387/388 que o sócio Paulo obteve distribuição de lucros em 2003 no valor de R\$ 60.000,00 e em 2004 no valor de R\$ 328.975,80;

- que os pagamentos a terceiros somam importâncias inferiores ao lançamento por distribuição de lucros, portanto, dentro do permitido na receita por distribuição de lucros;

- que, contudo, em razão do princípio da entidade aponta à tributação cheques emitidos pela empresa e contabilizados a conta "débito caixa" e informados como distribuição de lucros;

- que cabe ressalva que o Sócio Paulo, como todo o empreendedor, tem remuneração do capital empreendido na empresa que se dá normalmente com repasse de recursos por distribuição de lucros e em nenhum momento deixando de atender o princípio da entidade;

- que se contabilizados como distribuição de lucros, já houve incidência do imposto de renda na pessoa jurídica, considerando que a forma de tributação é pelo lucro presumido (tributação pelo faturamento), por certo, nova tributação, na pessoa física, sobre os mesmos valores decorrerá bi tributação, instituto com vedação legal, motivo pelo qual, impera o afastamento das importâncias à título de tributação do imposto de renda retido na fonte, por ter já ocorrido a tributação.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, os membros da Primeira Turma da Delegacia da Receita do Brasil de Julgamento em Porto Alegre - RS, concluíram pela procedência da ação fiscal e pela manutenção do crédito tributário, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que, inicialmente, cabe esclarecer que diante de tributos não declarados e não pagos cabe à autoridade administrativa efetuar a cobrança dos débitos devidos e da multa de ofício, fixada em 75%, nos termos do art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação que lhe foi dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007;

- que o mesmo ocorre quando o contribuinte apresenta confissão de dívida no curso de uma ação fiscal já iniciada, porquanto o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo, nos termos do art. 7.º, § I., do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Presente, portanto, disposição legal que impõe à autoridade administrativa a aplicação da penalidade, uma vez que o lançamento é atividade administrativa vinculada à lei, nos termos do art. 142 do CTN;

- que não bastasse tudo isso, a matéria referente à constitucionalidade das leis não pode ser conhecida pela Administração Pública, pois é princípio assente na doutrina pátria que os órgãos administrativos não podem negar aplicação a leis regularmente emanadas do Poder competente, que gozam de presunção natural de constitucionalidade, presunção esta só elidida pelo Poder Judiciário. Caso se manifestasse a Administração Pública a respeito da constitucionalidade de leis ou atos normativos por ela próprio emanados, estaria configurada uma invasão na esfera de competência exclusiva do Poder Judiciário, ferindo assim a independência dos Poderes da República, preconizada no artigo 2.º da Carta Magna;

- que o impugnante sustenta a inviabilidade da incidência de juros de mora equivalentes à taxa Selic. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais também se manifestou de forma definitiva a respeito desse tema. Refiro-me à Súmula Carf nº 4, cuja publicação foi reprisada, recentemente, à folha 47 do Diário Oficial da União (Seção 1) do dia 9 de dezembro de 2010;

- que no curso da fase inquisitória do procedimento, o contribuinte não apresentou qualquer documento relativamente ao cheque descontado por Baseg. Com relação ao cheque descontado por Leandro Köche, em que pese terem sido apresentadas cópias de documentos (contratos e ART), os elementos neles lançados (ART) infirmavam a pertinência do pagamento. Agora, em sede de impugnação, o contribuinte apresenta cópias de declarações firmadas pelos pretensos beneficiários, dando conta do motivo dos pagamentos. Diante da precariedade dos documentos, o contribuinte foi instado a complementar a prova, consoante

documentos das folhas 444 a 446. Passo à análise dos dois casos em função das novas provas juntadas;

- que quanto ao pagamento que teria sido efetuado em favor de Leandro Köche, houve a apresentação de cópias autenticadas (1) de declaração emitida pelo beneficiário, dando conta do recebimento de dois cheques (um de R\$ 3.000,00, emitido em 2 de agosto de 2004 - fl. 171- e outro de R\$ 3.200,00, emitido em 16 de outubro de 2004), e (2) de ART que aponta o valor de honorários no montante de R\$ 3.897,90. Em que pese à envergadura dessas provas, que ensejariam a redução do pagamento imotivado de R\$ 3.200,00 (fl. 378) para R\$ 2.302,10 (R\$ 6.200,00 — R\$ 3.897,90), verifiquei, posteriormente à intimação, que o pagamento sem causa ou incomprovado em questão não constou do Auto de Infração (fls. 396 e 397). Por tal motivo, essa questão deixou de ser litigiosa, posto que não houve a cobrança tributária respectiva. Trata-se, a meu ver, de lapso aceitável de repercussão diminuta;

- que quanto ao pagamento que teria sido efetuado em favor de Baseg, houve a juntada de cópia autenticada de declaração do beneficiário, afirmando que havia recebido o valor de R\$ 14.000,00 por conta de serviços prestados ao interessado. Na intimação (fls. 444 e 446) houve clara referência à necessidade da apresentação de cópia autenticada da nota fiscal emitida em função dos referidos serviços. No meu entender o elemento juntado é precário, de tal sorte que voto por manter a exigência quanto a esse aspecto;

- que, quanto a não comprovação de repasse a terceiros de cheques em favor de Construlest, é de se dizer que o contribuinte inicia afirmando que a diferença entre o valor dos cheques que teriam sido por ele emitidos em favor da Construlest (R\$ 209.380,00) e o valor das notas fiscais efetivamente emitidas pela Construlest em função dos serviços prestados ao interessado (R\$ 175.700,00), no montante de R\$ 33.680,00, seria uma decorrência da realização de obras extras. Junta cópia simples de declaração da Construlest no sentido de que todos os cheques tomados pela Fiscalização relativamente a esse tópico teriam por objetivo remunerar os serviços prestados pela Construlest ao interessado (fls. 427 e 428). Esse documento, além de ser uma cópia simples, está completamente dissociado das notas fiscais efetivamente emitidas e da escrita comercial do fornecedor e do contribuinte;

- que a Fiscalização louvou-se em prova robusta, que somente poderá ser infirmada diante de elementos negociais que demonstrem a existência de realidade diversa. Uma declaração unilateral, mesmo que original e assinada por pessoa com poderes (o que não se verifica no caso dos autos), desacompanhada de qualquer outro subsídio que a conforte, não tem o condão de afastar a força probante de duas escritas coerentes. Trata-se de uma argumentação vazia tanto pela falta de alicerce probatório (escritas não infirmadas), quanto pela lógica, porquanto obras extras também ensejam a emissão de notas fiscais;

- que, não bastasse isso, a defesa da pretensão prática habitual do repasse de cheques a terceiros defendida pelo impugnante não encontra sustentação no mundo jurídico. A esse respeito é fundamental trazer à lume o art. 69 da Lei nº 9.069 de 29 de junho de 1995;

- que consoante se verifica do texto legal, a emissão de qualquer cheque deve e dar com a identificação do beneficiário. Assim, incumbe ao emissor, no caso o interessado, a indicação no título do nome do beneficiário. A eventual prática é, portanto, ilegal, avessa ao sistema jurídico, motivo pelo qual refuto a alegação. Dessa forma, a questão da grafia aposta nos títulos é irrelevante para o deslinde do presente caso, motivo pelo qual indefiro o pedido de perícia por entendê-la prescindível, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com a redação que lhe foi dada pelo art. I da lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993. Não bastasse esse questão de mérito quanto à perícia, o impugnante deixou de formular

quesitos e indicar o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito, nos termos do art. 16, IV, do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação que lhe foi dada pelo art. 1.º da Lei nº 8.748, de 1993. Formalmente também não seria possível a determinação da realização da diligência, caso se mostrasse cabível;

- que, quanto a não comprovação de doação para fins eleitorais, é de se dizer, que o impugnante concordou com a existência de erro na indicação do cheque destinado a fins eleitorais e protestou pela juntada de recibo ou nota em momento futuro. Nada foi apresentado, nada mudou. Cabível a manutenção da exigência por completa falta provas que esclareçam a operação ou sua causa;

- que, quanto a não comprovação da distribuição de lucros aos sócios, é de se dizer, que consoante já referido em item precedente, a contabilidade faz prova contra as pessoas a que pertence. No caso dos autos, restou identificado, por via da contabilidade, que os cheques descontados por terceiros não eram coincidentes nem em datas, muito menos em valores, com os pagamentos efetuados ao sócio Paulo por conta de distribuição de lucros. Isso é uma prova robusta da desconexão dos pagamentos;

- que não bastasse isso, cabível repetir a existência da obrigação daquele que emite um cheque com valor superior a R\$ 100,00 de identificar a pessoa do beneficiário. O contribuinte, caso tivesse deixado de identificar o beneficiário, fato que não foi provado, teria deixado de observar a lei. Assim, além da dissonância contábil entre os pagamentos, não há como aceitar alegação de fato incomprovado e ilegal;

- que quanto à referência ao princípio da entidade pela Fiscalização, entendo que é plenamente adequada, uma vez que a eventualidade da existência de cheques emitidos em favor de terceiros para a quitação de dívidas com um sócio, que já é um terceiro em relação à pessoa jurídica, demonstra completa confusão patrimonial entre a sociedade e seu sócio.

A ementa que consubstancia a presente decisão é a seguinte:

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

*Ano-calendário: 2003, 2004*

*Ementa: Comprovação de pagamentos.*

*Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, ainda mais quando esses dados são confirmados por livros e fichas de terceiros.*

*A alegada e não provada emissão ilegal de cheques sem a identificação do beneficiário não tem qualquer efeito processual.*

*Impugnação Improcedente*

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 15/02/2011, conforme Termo constante às fls. 466/472, e, com ela não se conformando, a contribuinte interpôs, em tempo hábil (15/03/2011), o recurso voluntário de fls. 466/472, instruído pelo documento de fls. 473, no qual demonstra irresignação parcial contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Nelson Mallmann, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Não há argüição de qualquer preliminar.

Da análise da matéria contida nos autos, verifica-se que a autoridade lançadora entendeu haver falta de recolhimento de Imposto de Renda na Fonte sobre pagamentos sem causa ou de operação não comprovada. Ou seja, em razão da recorrente, regularmente intimada, não conseguir comprovar a operação ou causa dos cheques emitidos da sua conta corrente no Banco do Estado do Rio Grande do Sul - Banrisul e Caixa Econômica Federal, nos anos de 2003 e 2004, foi constituído o crédito tributário, com base no dispositivo no art. 61 e seus parágrafos, da Lei nº 8.981, de 1995.

Como visto no relatório, a autoridade fiscal lançadora identificou inúmeros cheques emitidos pela recorrente, contabilizados a débito da conta caixa, que foram depositados em contas de terceiros, dos quais, regularmente intimada, não conseguiu comprovar a operação ou causa para os referidos cheques.

Observa-se, ainda, que a autoridade fiscal lançadora, na planilha denominada "Imposto de Renda Retido na Fonte - Pagamentos sem Causa", relacionou e identificou os beneficiários de todos os cheques emitidos.

Assim sendo, a autoridade fiscal lançadora, em conformidade com o disposto no art. 61 e §§, da Lei nº 8.981, de 1995, entendeu que em todos os pagamentos efetuados por pessoas jurídicas em que não for comprovada a causa ou a operação que deu origem ao pagamento, haverá a incidência de imposto de renda na fonte à alíquota de 35%.

Agora em virtude de não ter logrando êxito na instância inicial, a contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho de Contribuintes pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde, argüi a improcedência da autuação com base, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória.

Cabe, inicialmente, esclarecer, que a matéria será analisada como sendo, somente, de mérito.

Em primeiro lugar, cabe equacionar as questões de fato constatadas durante a análise dos autos do processo em discussão, para tanto, se nota que a infração lançada foi falta de recolhimento do imposto de renda na fonte sobre pagamentos sem causa ou operação não comprovada, ou seja, sendo intimada a contribuinte não comprovou através da apresentação de documentação hábil e idônea a operação e/ou a causa dos pagamentos efetuados, cujo demonstrativos se encontram às fls. 374/392.

Não tenho dúvidas, que o raciocínio utilizado pela autoridade fiscal lançadora pode ser contestada, desde que seja feita de forma clara, demonstrando o equívoco cometido pela fiscalização. Ou seja, qualquer fato e/ou qualquer presunção utilizada pela fiscalização

pode ser contestada, quando um juízo razoável de determinado fato não leva à existência do fato que se pretende provar.

A presunção é justamente essa ilação mental entre o fato indiciário e o fato que se pretende provar. O indício e a presunção são partes de um mesmo expediente probatório, são como duas faces de uma mesma moeda. Não faz sentido separá-los: primeiro provar por indícios, sem uso de qualquer presunção, a entrega de numerários aos sócios ou a terceiros para, em seguida, aplicar-se à presunção. Não pode ser este o sentido da norma em exame.

Da análise dos autos, verifica-se que a suplicante não logrou comprovar por meio do necessário lastro contábil/documental que a saída recursos se destinaram a outros eventos a não ser aqueles constantes da peça acusatória, qual seja: pagamentos realizados a terceiros sem a devida comprovação da causa ou da operação.

Em suma, restou comprovado, pela autoridade fiscal, da utilização por parte da suplicante de um artifício na movimentação de seus recursos via estabelecimentos bancários. Emitia recursos para terceiros sem a devida comprovação da causa ou da operação. Ou seja, efetuava pagamentos, através de cheques, para pagamentos a terceiros, a mando da recorrente, real proprietária dos recursos movimentados, cujo destino final dos recursos omitiu na contabilidade e quando intimada não declinou o destino dado aos recursos retirados (pagamentos sem causa e/ou operação não comprovada).

Assim, a conjugação dos pagamentos sem causa efetuados está em acordo com o preceito legal contido no art. 61 e parágrafos, da Lei n.º 8.981/95, atributivo de efeito àquele acontecimento, compõe o fato jurídico gerador do imposto de renda na fonte ali vislumbrado.

Nestes termos, e por ser da essência daquele dispositivo, torna-se necessário à discussão sobre a necessidade ou não da identificação do beneficiário e da origem da operação, bem como do nexo causal com o emitente (comprovação da operação ou a sua causa).

Existe o princípio genérico da legalidade segundo o qual somente a lei é fonte de direito. Há, ainda, um princípio específico de legalidade que supõe a existência de lei específica para qualquer tributo possa ser cobrado do contribuinte. Não basta, portanto, existência de lei anterior, mas faz-se necessário que esta especifique em que circunstâncias se há de cobrar o tributo. É o que certos tributaristas denominam de princípio da reserva da lei. O poder Público está impedido, de instituir ou aumentar tributo sem lei específica a respeito. Se ninguém é obrigado a fazer ou não fazer alguma coisa senão em virtude de lei, é óbvio que o Estado não poderá impelir alguém a pagar tributo, a não ser que exista lei anterior prevendo a hipótese.

Vivemos em um Estado de Direito, onde deve imperar a lei, de tal sorte que o indivíduo só se sentirá forçado a fazer ou não fazer alguma coisa compelido pela lei. Daí porque o lançamento ser previsto no art. 142 do Código Tributário Nacional como atividade plenamente vinculada, isto é, sem possibilidade de a cobrança se firmar em ato discricionário, e, por outro lado, obrigatória, isto é o órgão da administração não pode deixar de cobrar o tributo previsto em lei.

Diz o diploma legal - Lei nº 8.981, de 1995:

*Art. 61 - Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.*

*§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74, da Lei nº 8.383, de 1991.*

*§ 2º Considera-se vencido o imposto de renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.*

*§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.*

De acordo com a norma acima reproduzida, a lei estabelece 3 (três) hipóteses distintas de incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, a saber:

a) – Pagamentos efetuados a beneficiários não identificados – quando a Pessoa Jurídica, devidamente intimada, não logra êxito em identificar para quem efetuou o pagamento, ou se o Fisco fizer prova de que o beneficiário que a Pessoa Jurídica registrou e aponta como recebedor do pagamento, de fato, nada tenha recebido;

b) – Pagamentos sem causa – a Pessoa Jurídica não logra êxito em comprovar a efetividade da operação relacionada ao pagamento, ou se o Fisco fizer prova de sua inidoneidade, ou seja, de que a operação não se realizou. No caso de pagamentos efetivos de operações inexistentes, lastreados em documentação inidônea, além do lançamento do IRF, é cabível a glosa dos custos/despesas, tratando-se de Pessoa Jurídica optante pelo lucro real;

c) – Concessão de benefícios indiretos de que tratam o artigo 74 da Lei nº 8.383, de 1991 – se o valor correspondente ao benefício for tratado como remuneração dos beneficiários para fins de incidência do imposto de renda.

Em relação às hipóteses “a” e “b” cabe ao fisco, antes de qualquer coisa, assegurar-se de que os pagamentos foram realizados, pois o fato gerador ocorre justamente pela percepção desses valores pelos beneficiários. A ocorrência do pagamento deve estar provada. Todavia, essa prova pode ser feita com a própria contabilidade da empresa. Nesse caso, se houver erro nos registros contábeis, o ônus da prova é do interessado.

No que tange ao item “c”, cabe ao fisco fazer prova da ocorrência dos benefícios indiretos.

É de se frisar, que o que está sendo tributado, exclusivamente na fonte, são os rendimentos recebidos pelos terceiros, sócios ou pessoas não identificadas. O interessado é o sujeito passivo da obrigação tributária por ter realizado o pagamento irregular. Não se trata de tributação dos recursos utilizados nos pagamentos, até porque, em princípio, o ingresso de tais recursos se deu de forma regular.

Todavia, em que pese tudo isso, data máxima vênia, entendo que ficou perfeitamente definido o fato gerador do IRF com base no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995. Já que o seu aparente nó górdio situa-se na fronteira entre a ocorrência ou não da efetuação do pagamento dos valores lançados, pressupostos materiais para o necessário enquadramento

naquele tipo legal. Nos autos, restou devidamente comprovado que os pagamentos existiram e a autuada não justificou, de forma convincente, a operação e/ou a causa destes valores pagos.

Ora, está claro nos autos do processo que as contas bancárias movimentadas pertenciam a recorrente. Assim, o fato de utilizar os recursos depositados na conta bancária pertencentes a suplicante para efetuar pagamentos a terceiros sem a devida comprovação da operação ou causa, tem a mesma repercussão de se fosse a própria empresa que tivesse emitido os cheques para si mesmo. Neste caso, o ônus da prova é da empresa é ela que deve esclarecer para onde foram parar os recursos retirados (foram para fazer Caixa na empresa, para efetuar pagamentos diversos?), se a empresa não justificar de forma razoável é de se presumir que tais recursos foram utilizados para efetuar pagamentos sem causa.

Restou claro nos autos, que a suplicante não explicou e nem comprovou através de documentação hábil e idônea, de forma convincente, as razões que a levaram efetuar ao pagamentos questionados pela autoridade fiscal lançadora. Apresenta somente alegações não lastreadas por documentos hábeis que demonstrassem de forma clara o acontecido. Os documentos alegados como prova, por si só, não são suficientes para justificar qualquer dúvida quanto à efetividade da infração que lhe é imputada, uma vez se tratarem de alegações com a juntada de documentos, que não demonstram de forma cabal o ocorrido.

Da mesma forma, é improcedente e sem qualquer fundamento o entendimento da recorrente de que o fisco se apegou somente a aspectos formais do lançamento.

Ao contrário de suas alegações, exatamente no que competia à empresa é que o fisco encontrou irregularidades, pois os dados que lhe foram apresentados são inidôneos e não hábeis para lastrear os argumentos apresentados, e isso é fruto das irregularidades praticadas (movimentar recursos financeiros para terceiros e omitir estes dados na contabilidade da empresa).

É fato que o direito processual consagrou o princípio de que a prova incumbe a quem afirma. Porém, é igualmente sabido que não se pode apresentar prova incontestada de fato negativo, como por exemplo, no caso da lide, que os pagamentos não existiram. Nesses casos admite-se que a prova se faça por meios dos lançamentos bancários existentes, cabendo à parte demandada a contraprova de que os pagamentos efetuados se destinaram a beneficiário identificado, comprovando a respectiva operação e causa.

É remansoso nos autos, que houve a realização dos pagamentos. Entretanto, se a suplicante não trouxe aos autos documentação comprobatória que os pagamentos se destinaram a beneficiário identificado, indicando a causa e comprovando a operação, está evidente, que os recursos foram repassados para alguém não identificado ou quando identificado não ficou comprovada a operação ou a sua causa.

Ora, só no fato de não restar comprovada a sua causa, já estaria caracterizada com perfeição uma das hipóteses previstas no artigo 61, da Lei nº 8.981/95.

No presente caso, não existem comprovantes indicando as razões de ter como beneficiários de pagamentos as pessoas físicas e jurídicas arroladas. Ou seja, não ficou comprovada a causa dos pagamentos realizados, razão pela qual a autoridade fiscal lançadora considerou ilícitos os procedimentos, porque, entendia que estes revelavam a intenção clara da recorrente em omitir a verdadeira intenção do repasse dos recursos.

É de se esclarecer, que é cristalino que os pressupostos de incidência são diversos, ou seja, “quando não for indicada a operação”, “quando não for indicada a causa”, e “quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário”. Como também é evidente que os pressupostos de incidência previstas neste artigo não são cumulativos, ou seja, basta ocorrer um deles para que flore o fato gerador do imposto de renda na fonte.

Não nos parece relevante o argumento fundado exclusivamente no fato de que os discutidos valores estavam devidamente registrados e escriturados no Livro Diário, já que não há discussão sobre este fato, e sim que não houve comprovação que aqueles pagamentos realizados, estivessem realmente vinculados a pagamentos que correspondessem a compromissos reais assumidos pela empresa, com a devida documentação hábil e idônea. Indiscutivelmente, a escrituração só é válida quando lastreada em documentos hábeis e idôneos.

Entendo, que é inútil examinar se a escrituração era regular ou não, ou se o valor encontrava-se ou não escriturado, pois o artigo 61, § 1º, da Lei nº 8.981, de 1995, é claro ao dispor que “a incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.”. No caso sob exame a contribuinte, com ou sem escrituração regular, não logrou provar a causa dos pagamentos objeto da autuação.

Entendo que está perfeitamente caracterizada a hipótese descrita na lei – a falta de comprovação da causa dos pagamentos realizados -, por outro lado, é, totalmente, descabidas as alegações de que o pagamento está escriturado regularmente com a emissão do documentário fiscal relativo às operações, já que não foi comprovada a operação ou a sua causa.

Ora, o efeito da presunção “jûris tantum” é de inversão do ônus da prova. Portanto, cabia ao sujeito passivo se o quisesse apresentar provas da efetiva operação ou causa. Oportunidade que lhe foi proporcionada tanto durante o procedimento administrativo, através de intimação, como na impugnação, na fase ora recursal. Nada foi acostado aos autos, que afastasse a presunção legal autorizada de que os pagamentos foram realizados a beneficiários sem causa.

Insurge-se a suplicante, com ênfase, em oposição a essa conclusão do fisco. Na sua veemência argumentativa, a suplicante chega afirmar, em algumas passagens de sua defesa, que não pode acordar com a prática adotada pela auditoria fiscal, indevidamente endossada pela decisão de Primeira Instância, que, abstendo-se de aprofundar o procedimento investigatório de fiscalização, colheram, por amostragem, informações estanques, desconexas e nada conclusivas, para, embasados nestas, impor à empresa tão despropositado ônus tributário.

Ora, se bem compreendi o sentido das afirmações da suplicante nessa linha de exposição de seu pensamento, constituem elas, “data vênia”, flagrante despropósito, haja vista que a função precípua do fisco é a de examinar a essência e a natureza dos fatos e dos negócios jurídicos, sendo irrelevante o nome que os contribuintes lhes tenham emprestado na escrituração ou na operacionalização.

Nesta linha de raciocínio, que está em conformidade com a jurisprudência deste Conselho de Contribuintes, também improcedente assertiva da suplicante no sentido que o fisco efetuou o lançamento por presunção, nada provando.

Não se pode questionar a validade do emprego de indícios para mediante ilações deles extraídas provarem-se situações que, em face de particularidades próprias, não se poderiam provar de outra forma. Situações, que as partes envolvidas procuram manter em sigilo por prejudicarem interesses de terceiros os quais, mais tarde, iriam tentar demonstrar o oposto. Por isso, não se documentam estes atos e mantém-se cuidadosamente guardados os apontamentos ou registros paralelos a eles correspondentes. E, por questão de segurança, tais papéis não são, em regra autografados por ninguém.

A prova da existência desses atos torna-se assim dificultados e só mesmo através de indícios se pode chegar ao fato final. E este indício serve de base à presunção comum capaz de convencer o julgador da verdade de um fato.

Como no direito processual brasileiro, para provar-se um fato, são admissíveis todos os meios legais, inclusive os moralmente legítimos ainda que não especificados na lei adjetiva e, sendo livre a convicção do julgador, não há porque se afastar a presunção como meio de prova no caso dos autos.

A presunção comum que convence a autoridade administrativa da existência de um fato que o contribuinte procura ocultar ao fisco é a mesma.

A propósito de presunção, valemo-nos do magistério de Gilberto de Ulhôa Canto (Presunções no Direito Tributário – Resenha Tributária – SP 1991 – pág. 3 e 4), que assim leciona:

*2.2 – Na presunção toma-se como sendo a verdade de todos os casos, aquilo que é verdade da generalidade dos casos iguais, em virtude de uma lei de freqüência ou de resultados conhecidos, ou em decorrência da previsão lógica do desfecho. Porque na grande maioria das hipóteses análogas determinada situação se retrata ou define de um certo modo, passa-se a entender que desse mesmo modo serão retratadas e definidas todas as situações de igual natureza. Assim, o pressuposto lógico da formulação preventiva consiste na redução, a partir de um fato conhecido, da conseqüência já conhecida em situações verificadas no passado; dada à existência de elementos comuns, conclui-se que o resultado conhecido se repetirá. Ou, ainda, infere-se o acontecimento a partir do nexos casual lógico que liga aos dados antecedentes.*

*2.3 – As presunções podem ser, segundo a sua origem: a) simples ou comuns, quando inferidas pelo raciocínio do homem a partir daquilo que ordinariamente acontece, ou b) legais ou de direito, quando estabelecidas na lei. Em ambos os casos terá de haver nexos causal entre duas situações (a atual e a sua conseqüente); a diferença entre elas consiste apenas em que no segundo é a lei que recorre à presunção, enquanto que no primeiro é o seu aplicador ou intérprete que a formula. Daí, a conseqüente distinção entre as duas figuras possíveis da presunção, a que incide na própria elaboração da norma (direito substantivo) e a que constitui modalidade probatória (direito adjetivo).*

*2.4 – Segundo a sua força, as presunções podem ser a) relativas (jûris tantum) ou absolutas (jûris et de jure). Nas do primeiro tipo a norma é formulada de tal maneira que a verdade legal enunciada pode ser elidida pela prova de sua irrealidade. Nas do segundo tipo, pelo contrário, tem-se como certo aquilo que a norma previu, até mesmo em face da eventual prova de que na realidade a previsão deixou de materializar-se.*

Ora, o artifício é tão manifesto que salta aos olhos de quem está analisando os fatos descritos nos autos, pois se os fatos levantados e descritos pela fiscalização não fossem verdadeiros a suplicante já teria apresentado provas cabais de que os pagamentos realizados para os terceiros, se destinaram a saldar compromissos reais assumidos pela empresa apresentado a respectiva documentação hábil e idônea para esclarecer o assunto, e não ficaria em meras alegações, com lastro probante muito frágil.

Por outro lado, as evidências, colhidas pela fiscalização, vão muito além da simples presunção, pois demonstrou, ao rastrear a movimentação financeira das quantias despendidas, que estas não tiveram por efetivas destinatárias os supostos emitentes dos cheques, já que, como aceito pela suplicante, os recursos movimentados nas contas bancárias em questão pertenciam à empresa.

Assim, é cristalino que os recursos não ficaram com as pessoas que constam da contabilidade, mas terceiros não conhecidos (pagamentos sem causa e/ou operação não comprovada). Os elementos apresentados pela fiscalização são contundentes ao evidenciar o reiterado emprego de subterfúgios.

Ademais, a matéria foi devidamente detalhada no julgamento de primeira instância, razão pelo qual peço vênia a nobre Relator para adotar o seu voto, como se fosse aqui transcrito, como reforço ao meu entendimento sobre a matéria

Concluo, pois, que permanece sem comprovação a causa dos pagamentos efetuados, motivo pelo qual é de se manter o imposto de renda na fonte sobre os pagamentos relacionados no auto de infração, face ao disposto na Lei nº 8.891, de 1995, art. 61 (artigo 674, do RIR/1994).

Da mesma forma, não cabe razão a recorrente no que tange às alegações de ilegalidade / ofensas a princípios constitucionais (razoabilidade, capacidade contributiva, inconstitucionalidade, não confisco e juro abusivos), o exame das mesmas escapa à competência da autoridade administrativa julgadora.

Há que se destacar que à autoridade fiscal cabe verificar o fiel cumprimento da legislação em vigor, independentemente de questões de discordância, pelos contribuintes, acerca de alegadas ilegalidades/inconstitucionalidades, sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, como previsto no art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Não há dúvidas de que se entende como procedimento fiscal à ação fiscal para apuração de infrações e que se concretize com a lavratura do ato cabível, assim considerado o termo de início de fiscalização, termo de apreensão, auto de infração, notificação, representação fiscal ou qualquer ato escrito dos agentes do fisco, no exercício de suas funções inerentes ao cargo. Tais atos excluirão a espontaneidade se o contribuinte deles tomar conhecimento pela intimação.

Os atos que formalizam o início do procedimento fiscal encontram-se elencados no artigo 7º do Decreto n.º 70.235, de 1972. Em sintonia com o disposto no artigo 138, parágrafo único do Código Tributário Nacional, esses atos têm o condão de excluir a espontaneidade do sujeito passivo e de todos os demais envolvidos nas infrações que vierem a ser verificadas.

Em outras palavras, deflagrada a ação fiscal, qualquer providência do sujeito passivo, ou de terceiros relacionados com o ato, no sentido de repararem a falta cometida não exclui suas responsabilidades, sujeitando-os às penalidades próprias dos procedimentos de ofício. Além disso, o ato inaugural obsta qualquer retificação, por iniciativa do contribuinte e torna ineficaz consulta formulada sobre a matéria alcançada pela fiscalização.

Ressalte-se, com efeito, que o emprego da alternativa “ou” na redação dada pelo legislador ao artigo 138, do Código Tributário Nacional, denota que não apenas a medida de fiscalização tem o condão de constituir-se em marco inicial da ação fiscal, mas, também, consoante reza o mencionado dispositivo legal, “qualquer procedimento administrativo” relacionado com a infração é fato deflagrador do processo administrativo tributário e da conseqüente exclusão de espontaneidade do sujeito passivo pelo prazo de 60 dias, prorrogável sucessivamente com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, na forma do parágrafo 2º, do art. 7º, do Dec. n.º 70.235, de 1972.

O entendimento, aqui esposado, é doutrina consagrada, conforme ensina o mestre FABIO FANUCCHI em “Prática de Direito Tributário”, pág. 220:

*O processo contencioso administrativo terá início por uma das seguintes formas:*

*1. pedido de esclarecimentos sobre situação jurídico-tributária do sujeito passivo, através de intimação a esse;*

*2. representação ou denúncia de agente fiscal ou terceiro, a respeito de circunstâncias capazes de conduzir o sujeito passivo à assunção de responsabilidades tributárias;*

*3 - autodenúncia do sujeito passivo sobre sua situação irregular perante a legislação tributária;*

*4. inconformismo expressamente manifestado pelo sujeito passivo, insurgindo-se ele contra lançamento efetuado.*

*(...).*

*A representação e a denúncia produzirão os mesmos efeitos da intimação para esclarecimentos, sendo peças iniciais do processo que irá se estender até a solução final, através de uma decisão que as julguem procedentes ou improcedentes, com os efeitos naturais que possam produzir tais conclusões.*

No mesmo sentido, transcrevo comentário de A.A. CONTREIRAS DE CARVALHO em “Processo Administrativo Tributário”, 2ª Edição, págs. 88/89 e 90, tratando de Atos e Termos Processuais:

*Mas é dos atos processuais que cogitamos, nestes comentários. São atos processuais os que se realizam conforme as regras do*

*processo, visando dar existência à relação jurídico-processual. Também participa dessa natureza o que se pratica à parte, mas em razão de outro processo, do qual depende. No processo administrativo tributário, integram essa categoria, entre outros: a) o auto de infração; b) a representação; c) a intimação e d) a notificação*

*(...).*

*Mas, retornando a nossa referência aos atos processuais, é de assinalar que, se o auto de infração é peça que deve ser lavrada, privativamente, por agentes fiscais, em fiscalização externa, já no que concerne às faltas apuradas em serviço interno da Repartição fiscal, a peça que as documenta é a representação. Note-se que esta, como aquele, é peça básica do processo fiscal (...).*

Portanto, o Auto de Infração deverá conter, entre outros requisitos formais, a penalidade aplicável, a sua ausência implicará na invalidade do lançamento. A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais.

É de se esclarecer, que a infração fiscal independe da boa fé do contribuinte, entretanto, a penalidade deve ser aplicada, sempre, levando-se em conta a ausência de má-fé, de dolo, e antecedentes do contribuinte. A multa que excede o montante do próprio crédito tributário, somente pode ser admitida se, em processo regular, nos casos de minuciosa comprovação, em contraditório pleno e amplo, nos termos do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, restar provado um prejuízo para fazenda Pública, decorrente de ato praticado pelo contribuinte.

Por outro lado, a vedação de confisco estabelecida na Constituição Federal de 1988, é dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico por inconstitucional. Além disso, é de se ressaltar, mais uma vez, que a multa de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal, não cabendo às autoridades administrativas estendê-lo.

Assim, as multas são devidas, no lançamento de ofício, em face da infração às regras instituídas pela legislação fiscal não declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, cuja matéria não constitui tributo, e sim de penalidade pecuniária prevista em lei, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no art. 150, IV da CF., não conflitando com o estatuído no art. 5º, XXII da CF., que se refere à garantia do direito de propriedade. Desta forma, o percentual de multa aplicado está de acordo com a legislação de regência.

Ora, os mecanismos de controle de legalidade / constitucionalidade regulados pela própria Constituição Federal passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário que detém, com exclusividade, tal prerrogativa. É inócuo, portanto, suscitar tais alegações na esfera administrativa.

De qualquer forma, há que se esclarecer que o Imposto Renda da Pessoa Física é um tributo calculado sobre a renda tributável auferida. Ou seja, é calculado levando-se em consideração aos rendimentos tributáveis auferidos e em razão do valor é enquadrada

dentro de uma alíquota, não estando o seu valor limitado à capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária.

Ademais, os princípios constitucionais têm como destinatário o legislador na elaboração da norma, como é o caso, por exemplo, do princípio da Vedação ao Confisco, que orienta a feitura da lei, a qual deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco, cabendo à autoridade fiscal apenas executar as leis.

Da mesma forma, não vejo como se poderia acolher o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal da multa de ofício e da taxa SELIC aplicada como juros de mora sobre o débito exigido no presente processo com base na Lei n.º 9.065, de 20/06/95, que instituiu no seu bojo a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia de Títulos Federais (SELIC).

É meu entendimento, acompanhado pelos pares desta Turma de Julgamento, que quanto à discussão sobre a inconstitucionalidade de normas legais, os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional.

No sistema jurídico brasileiro, somente o Poder Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, através do chamado controle incidental e do controle pela Ação Direta de Inconstitucionalidade.

No caso de lei sancionada pelo Presidente da República é que dito controle seria mesmo incabível, por ilógico, pois se o Chefe Supremo da Administração Federal já fizera o controle preventivo da constitucionalidade e da conveniência, para poder promulgar a lei, não seria razoável que subordinados, na escala hierárquica administrativa, considerasse inconstitucional lei ou dispositivo legal que aquele houvesse considerado constitucional.

Exercendo a jurisdição no limite de sua competência, o julgador administrativo não pode nunca ferir o princípio de ampla defesa, já que esta só pode ser apreciada no foro próprio.

Se verdade fosse, que o Poder Executivo deva deixar aplicar lei que entenda inconstitucional, maior insegurança teriam os cidadãos, por ficarem à mercê do alvedrio do Executivo.

O poder Executivo haverá de cumprir o que emana da lei, ainda que materialmente possa ela ser inconstitucional. A sanção da lei pelo Chefe do Poder Executivo afasta - sob o ponto de vista formal - a possibilidade da arguição de inconstitucionalidade, no seu âmbito interno. Se assim entendesse, o chefe de Governo vetá-la-ia, nos termos do artigo 66, § 1º da Constituição. Rejeitado o veto, ao teor do § 4º do mesmo artigo constitucional, promulgue-a ou não o Presidente da República, a lei haverá de ser executada na sua inteireza, não podendo ficar exposta ao capricho ou à conveniência do Poder Executivo. Faculta-se-lhe, tão-somente, a propositura da ação própria perante o órgão jurisdicional e, enquanto pendente a decisão, continuará o Poder Executivo a lhe dar execução. Imagine-se se assim não fosse, facultando-se ao Poder Executivo, através de seus diversos departamentos, desconhecer a norma legislativa ou simplesmente negar-lhe executoriedade por entendê-la, unilateralmente, inconstitucional.

A evolução do direito, como quer o suplicante, não deve pôr em risco toda uma construção sistêmica baseada na independência e na harmonia dos Poderes, e em cujos princípios repousa o estado democrático.

Não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

Ademais, matéria já pacificada no âmbito administrativo, razão pela qual o Presidente do Primeiro Conselho de Contribuintes, objetivando a condensação da jurisprudência predominante neste Conselho, conforme o que prescreve o art. 30 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (RICC), aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, providenciou a edição e aprovação de diversas súmulas, que foram publicadas no DOU, Seção I, dos dias 26, 27 e 28 de junho de 2006, vigorando para as decisões proferidas a partir de 28 de julho de 2006.

Atualmente estas súmulas foram convertidas para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, pela Portaria CARF nº 106, de 2009 (publicadas no DOU de 22/12/2009), assim redigidas: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2)” e “A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).”

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann

Processo nº 11065.003759/2006-18  
Acórdão n.º **2202-01.919**

**S2-C2T2**  
Fl. 139

---

## Declaração de Voto

CÓPIA