



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13227.720058/2013-93
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1302-006.881 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de agosto de 2023
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
SANTA MARINA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2010

RECURSO DE OFÍCIO. CRÉDITO EXONERADO. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 103. LIMITE DE ALÇADA. PORTARIA MF Nº 2/2023.

Nos termos do artigo 34, inciso I do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com redação dada pela Lei nº 9.532/1997, a autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda.

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

O artigo 1º da Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023, preceitua que o limite de alçada para fins de cabimento do recurso de ofício é de R\$ 15.000.000,00, de modo que o recurso não será conhecido nas hipóteses em que a exoneração do sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa não ultrapassar o referido limite de alçada.

ELEMENTOS PROBATÓRIOS TRAZIDOS ORIGINALMENTE EM SEDE DE RECURSO VOLUNTÁRIO. DIÁLOGO COM A DECISÃO DE PISO. EXCEÇÃO À REGRA GERAL DE PRECLUSÃO. CONHECIMENTO. DIÁLOGO DAS PROVAS.

A admissibilidade dos elementos de prova documental juntados após a impugnação exige que o caso concreto enquadre-se numa das situações excludentes previstas no artigo 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72.

Os elementos probatórios trazidos aos autos originalmente em sede de recurso voluntário devem ser conhecidos pela autoridade julgadora de segunda instância em virtude do diálogo com as razões supervenientes trazidas pela decisão de piso, em atenção ao disposto no artigo 16, § 4º, alínea “c”, do Decreto nº 70.235/72. Trata-se, em verdade, do chamado “diálogo das provas” corriqueiramente suscitado neste Colegiado.

PEDIDO DE REALIZAÇÃO DE PERÍCIA. ANÁLISE DOS FATOS E CIRCUNSTÂNCIAS CONSTANTES DOS AUTOS. LIVRE

CONVENCIMENTO MOTIVADO DO JULGADOR. DOCUMENTOS CONTÁBEIS. NÃO CABIMENTO.

A valoração dos fatos e circunstâncias constantes dos autos deve ser realizada de forma livre por parte da autoridade julgadora, de modo que a realização de perícia apenas deve ser realizada nas hipóteses em que a matéria de fato ou o assunto de natureza técnica demandar juízo técnico especializado, revelando-se, portanto, prescindível nos casos em que a matéria a ser analisada é de natureza puramente jurídica ou jurídico-contábil.

ALEGAÇÃO DE NULIDADE DO LANÇAMENTO. COMPROVAÇÃO DOS MOTIVOS DO ATO. ATO ADMINISTRATIVO VINCULADO. VERDADE MATERIAL. DEVER DE INVESTIGAÇÃO. DEVER DE COLABORAÇÃO.

Nos termos do artigo 142 do CTN, a autoridade tem o dever de verificar a ocorrência do fato gerador, o que significa que o lançamento deve estar lastreado em provas do acontecimento que dá ensejo ao pagamento do tributo.

O lançamento tributário se enquadra na categoria dos atos administrativos vinculados, de modo que, por estar vinculada à legalidade, a autoridade fiscal tem o dever de buscar a verdade material dos fatos e, portanto, deve solicitar todos os documentos que entender necessários à elucidação do caso, sendo que a verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular.

ALEGAÇÃO DE QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO. INFORMAÇÕES PRESTADAS PELO PRÓPRIO CONTRIBUINTE NO CURSO DO PROCEDIMENTO FISCALIZATÓRIO. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

Não há que se falar em quebra de sigilo bancário quando o sujeito passivo é instado a apresentar extratos bancários e, em atenção à intimação fiscal, acaba apresentando os respectivos documentos no curso do procedimento fiscalizatório, não havendo necessidade de ordem judicial para tanto.

OMISSÃO DE RECEITA. SALDO CREDOR DE CAIXA. ALEGAÇÃO DE ERRO NA ESCRITURAÇÃO.

Embora seja dever do sujeito passivo manter escrituração contábil em conformidade com as leis comerciais e fiscais se, comprovadamente, restar evidenciado a ocorrência de erro na escrita com indevidos lançamentos a crédito da conta caixa, a conta caixa deverá ser recomposta, expurgando-se tais créditos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício, e, quanto ao Recurso Voluntário, em rejeitar as preliminares de nulidade, e, no mérito, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wilson Kazumi Nakayama, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Marcelo Oliveira, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

Relatório

Tratam-se, na origem, de Autos de Infração por meio dos quais foram constituídos créditos tributários de IRPJ (fls. 985/1.001), no valor de R\$ 2.420.221,53, CSLL (fls. 1.002/1.014), no montante de R\$ 878.445,80, PIS (fls. 1.035/1.054), no valor de R\$ 163.465,46, e COFINS (fls. 1.015/1.034), na importância de R\$ 752.931,82.

Conforme se verifica do Relatório Fiscal de fls. 1.055/1.062, a Autoridade Fiscal identificou várias inconsistências nas demonstrações contábeis da contribuinte quando do cotejamento dos lançamentos com os extratos bancários que, no caso, configuraram a omissão de receitas consubstanciadas no *saldo credor na conta caixa*, bem como apontou, a partir da análise da contabilidade da contribuinte, obrigações lançadas como contas à prazo que, na verdade, foram quitadas à vista e que, por isso, não poderiam ter sido contabilizados no passivo da empresa, configurando, assim, a existência de *passivo fictício*, conforme se verifica dos trechos abaixo reproduzidos:

“2.1 – Saldo Credor na Conta Caixa

De posse dos extratos bancários apresentados pelo sujeito passivo, passou-se a análise da movimentação financeira realizada bem como na sua escrituração.

Dessa análise, chamou a atenção diversos lançamentos contábeis transferindo diversos valores das contas bancárias para a conta Caixa. Tais lançamentos foram feitos sob o histórico “débito cfe extrato”.

Em verificação ao extrato bancário, foi constatado que vários desses lançamentos, apesar de terem sido escriturados sob o histórico de “débito cfe extrato”, inexistiam no extrato bancário.

Outros deles, constavam no extrato bancário sob o histórico de “Pagamento Eletr. Tributo, Redução de Saldo Devedor, Pagamento Eletr. Cobrança, Redução de Saldo Devedor, Encargos Conta Garantia, BB Giro Flex”.

Tais fatos motivaram a lavratura do Termo de Intimação Fiscal 288/2012, solicitando ao sujeito passivo apresentar esclarecimentos e a documentação comprobatória dos lançamentos efetuadas na conta caixa constantes no “anexo II” do referido Termo de Intimação.

Em resposta ao referido Termo, o sujeito passivo declara que “*todos os valores referentes a pagamentos e cheques emitidos pela empresa junto as instituições financeiras foram creditados na conta caixa, para posteriormente efetuar os pagamentos correspondentes, sendo debitado a contrapartida na conta caixa.*” Em seguida, ainda na resposta apresentada pelo sujeito passivo, passa a relatar os lançamentos.

Dessa análise, foi possível comprovar os seguintes lançamentos, os quais houve um débito e um crédito na conta caixa em mesma data e no mesmo valor, de modo a não alterar assim o saldo da conta caixa:

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
05/01/2010	1.1.1.01.001	Caixa	D	239,09	DEBITO CFE EXTRATO
05/03/2010	1.1.1.01.001	Caixa	D	188,80	DEBITO CFE EXTRATO
05/03/2010	1.1.1.01.001	Caixa	D	120,80	DEBITO CFE EXTRATO
05/03/2010	1.1.1.01.001	Caixa	D	241,60	DEBITO CFE EXTRATO
07/07/2010	1.1.1.01.001	Caixa	D	352,00	DEBITO CFE EXTRATO
20/07/2010	1.1.1.01.001	Caixa	D	6.908,42	DEBITO CFE EXTRATO
20/08/2010	1.1.1.01.001	Caixa	D	3.614,95	DEBITO CFE EXTRATO

Em relação aos demais valores, não foi possível identificar “pagamentos correspondentes”, como alega o sujeito passivo em resposta ao Termo de Intimação Fiscal 288/2012, com coincidência de data e valor de modo a não alterar o saldo da conta caixa.

Além disso, existem vários lançamentos que nem sequer existem no extrato bancário, restando frustrada qualquer alegação de que tais valores foram sacados das contas bancárias para ingressarem no caixa da empresa através de dinheiro em espécie.

Corroborando com tal argumento, o fato do saldo diário das contas bancárias constante em sua contabilidade diferir, em várias datas, do saldo constante nos extratos bancários fornecidos pelo sujeito passivo. Cite-se como exemplo, o saldo da conta bancária mantida pela empresa junto ao Banco Bradesco S/A, que ao final dia 02/03/2010 apresentou saldo credor de R\$ 1.675.909,01 em sua contabilidade, ao passo que considerado o saldo real constante no extrato bancário, este deveria ser de R\$ 17.349,28 devedor.

Tais lançamentos efetuados na conta caixa em contrapartida das contas bancárias, tiveram a finalidade de evitar com que o saldo da conta caixa ficasse credor durante o ano-calendário de 2010.

Porém, ao ser regularmente intimado a comprovar a efetiva transferência dos valores, o sujeito passivo não conseguiu comprovar. Assim sendo, foram excluídos tais lançamentos da conta caixa e reconstituído seu saldo diário.

Os lançamentos excluídos da conta caixa, encontram-se discriminados no “Anexo I” desse Relatório e o saldo da conta caixa reconstituído após a exclusão dos lançamentos citados, encontra-se no “Anexo II” desse Relatório.

Após a exclusão dos lançamentos citados, foi observado que a conta caixa apresentou saldo diário credor em várias datas durante o ano-calendário de 2010. Tais saldos são considerados omissão de receita nos termos do Arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280, 281, inciso I, e 288 do RIR/99 (Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999).

Em resumo, após o ajuste dos lançamentos indevidos na conta caixa realizados no “Anexo II” desse relatório, foi obtido os seguintes montantes mensais de saldo credor na conta caixa:

Mês	Valor
janeiro	53.795,08
fevereiro	0,00
março	1.871.523,02
abril	1.486.685,56
maio	1.313.891,65
junho	1.492.541,52
julho	788.264,51
agosto	263.062,01

setembro	82.171,87
outubro	728.606,98
novembro	538.871,54
dezembro	596.648,75
Total	9.216.062,49

Para fins de apuração do valor da receita omitida, o saldo credor na conta caixa após considerado como omissão de receita, foi reinserido ao saldo para fins de apuração da receita omitida, evitando assim que fosse considerado em duplicidade, conforme demonstrado na coluna “Momento da Omissão” do Anexo II.

2.2 – Passivo Fictício

Ainda no Termo de Intimação Fiscal 288/2012, foi solicitado ao sujeito passivo apresentar cópia dos DANFES (Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica) e demais documentos comprobatórios das aquisições a prazo de mercadorias constantes no “anexo I” de referido Termo de Intimação.

Em resposta ao referido Termo, o sujeito passivo apresentou cópia e originais dos DANFES (Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica) e cópias carbonadas dos cheques emitidos para pagamento das notas fiscais eletrônicas relativas aos DANFES em tela.

Da análise desses documentos, foi possível constatar que no campo “fatura” dos DANFES apresentados, todos constavam a anotação de “pagamento à vista”. Além disso, através das cópias carbonadas dos cheques constantes em anexo aos DANFES e emitidos para pagamento das referidas notas fiscais, foi possível constatar através da data de liquidação (compensação ou pagamento) dos mesmos constante nos extratos bancários, que tratava-se de pagamento à vista.

A relação individualizada dos lançamentos escriturados indevidamente como compras a prazo está no “Anexo III” desse relatório, que, em resumo, resultou nos seguintes valores mensais de lançamentos indevidos no passivo da empresa:

Mês	Valor
fevereiro	137.750,00
março	479.060,00
abril	74.125,00
Total	690.935,00

Por se tratar de pagamentos à vista, tais valores foram contabilizados indevidamente no passivo da empresa configurando a existência de passivo fictício, o que, nos termos dos Arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280, 281, inciso III, e 288 do RIR/99 (Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999), considera-se omissão de receitas.”

A contribuinte foi devidamente intimada da autuação fiscal em 30/04/2013, conforme se verifica do AR juntado às fls. 1.134 e, na ocasião, entendeu por apresentar, tempestivamente, Impugnação de fls. 1.140/1.170.

Os autos foram encaminhados à Autoridade julgadora de 1ª instância para que a Impugnação fosse apreciada. E, aí, em Acórdão de nº 12-73.452 (fls. 1.194/1.229), a 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro – RJ entendeu por julgar a Impugnação parcialmente procedente, conforme se verifica da ementa transcrita abaixo:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Quando a verificação da procedência do feito fiscal dependa de conhecimento exigido pela atribuição inerente ao cargo do agente do Fisco designado para proceder aos exames necessários não há que se cogitar de perícia.

IMPUGNAÇÃO. PONTOS DE DISCORDÂNCIA.

A impugnação deve indicar quais os pontos de discordância com o feito fiscal e ser apresentada juntamente com as provas das alegações que o sujeito passivo fizer.

EXTRATO BANCÁRIO SOLICITADO PELO FISCO.

É dever de todas as pessoas físicas e jurídicas prestarem informações ao Fisco quando as requer.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

O contribuinte tributado com base Lucro Real deve manter escrituração de todas as suas operações com observância das leis comerciais e fiscais.

OMISSÃO DE RECEITA. SALDO CREDOR DE CAIXA.ERRO NA ESCRITURAÇÃO.

Embora seja dever do sujeito passivo manter escrituração contábil em conformidade com as leis comerciais e fiscais se, comprovadamente, ficar evidenciado a ocorrência de erro na escrita com indevidos lançamentos a crédito da conta caixa, há que se recompor a conta caixa expurgando tais créditos.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE LUCRO LÍQUIDO - CSLL; CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS; CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL – PIS AUTOS DE INFRAÇÃO CORRELATOS.

Sendo uma mesma infração fato gerador que enseja a incidência de outro tributo, a mesma sorte terá o auto de infração correlato observada sua base de cálculo, período de apuração, e alíquota própria.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte.”

Na ocasião, a Autoridade julgadora de 1ª instância acabou entendendo que os valores tributáveis referentes à infração de omissão consubstanciada no Saldo Credor de Caixa deveriam ser alterados, bem como que, relativamente à infração de existência de passivo fictício, dispôs o seguinte:

“INFRAÇÃO PASSIVO FICTÍCIO.

A contribuinte com relação a esta infração não relaciona seus pontos de discordância nem provas que a refutem. Apenas não a considero não impugnada porque a obtenção dos dados se deu mediante análise da escrituração e preliminarmente houve questionamento quanto a habilitação do Fisco para tal exame. Apenas nega genericamente a existência de passivo fictício (item “b” do requerido alfm da impugnação às fls. 1169).”

E, aí, tendo em vista que a 6ª Turma da DRJ/RJ entendeu por julgar a Impugnação parcialmente procedente e exonerar parte do crédito tributário, o Presidente da Turma acabou

recorrendo de ofício a este E. CAREF, de acordo com o artigo 34 do Decreto nº 70.235/1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, combinado com a Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008.

Em 04/03/2015, a contribuinte foi intimada do resultado do julgamento do Acórdão nº 12-73.452, conforme se observa do AR de fls. 1.241, e, em 06/04/2015, entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 1.273/1.290, acompanhado dos documentos de fls. 1.292/1.915, por meio do qual sustenta, em síntese, as seguintes alegações:

Razões de reforma do Acórdão Recorrido

- (i) Que o acórdão deve ser reformado, vez que o lançamento tomou por base omissão de receita inexistente decorrente de erros na escrituração contábil;
- (ii) Que o fato de a contribuinte ser a responsável pela higidez da sua contabilidade não tem o condão de, por si só, transmutar em corretos registros na escrita fiscal que não espelham os fatos econômicos que deveria retratar, ainda mais quando o próprio contribuinte demonstra que ocorreram esses erros que merecem a devida correção;
- (iii) Que, ainda que a responsabilidade pela escrituração contábil seja do sujeito passivo, essa situação não afasta a responsabilidade da autoridade fiscal em comprovar os fatos que revelaram o auferimento passível de tributação;
- (iv) Que, no caso vertente, ocorreu uma falha técnica-contábil por parte da empresa quando da elaboração da escrituração, principalmente no que diz respeito à Conta caixa e bancos, sendo que tal equívoco não pode ser considerado como omissão de receita;
- (v) Que a Autoridade fiscal deveria ter reconstituído a escrita fiscal para recompor o lucro real com base nos Livros e extratos que estavam em seu poder, sendo que, no caso, o Fisco circunscreveu-se, apenas, a auditar, superficialmente, a escrituração a débito na Conta Caixa em confronto com os dados dos extratos bancários, sem a verificação da exatidão das partidas, com um único substrato de imprecisa prova consubstanciada na resposta concedida pela empresa no curso do procedimento fiscal;
- (vi) Que, a partir da análise da realidade registrada na escrituração da empresa em confronto com os fatos que emergem dos extratos, o que se fez por amostragem em relação ao 1º trimestre de 2010, tem-se que as partidas na Conta Caixa, a débito e a crédito, deveriam ter sido desconsideradas pela Autoridade para que, assim, pudesse apurar efetivamente se houvera, ou não, omissão de receitas;
- (vii) Que, na verdade, o que se verifica é que a Autoridade autuante não teve o cuidado de avaliar minuciosamente cada lançamento e, aí, acabou considerando na apuração do saldo da Conta Caixa aqueles que foram erroneamente escriturados, a ponto de incluir, por exemplo, na recomposição desse saldo, partidas a crédito que correspondiam às simples transferências entre as contas da empresa;
- (viii) Que, portanto, é cristalino que, *in casu*, o lançamento encontra-se eivado pelo vício da ilegalidade, uma vez que a Autoridade não apresentou elementos comprobatórios da omissão de receitas, bem assim que, de fato, não houve qualquer análise efetiva da realidade das operações e, muito menos, provas

suficientes para determinar eventuais irregularidades, não obstante tenha apresentado todos os Livros e documentos que lhe foram requisitados no curso do procedimento fiscalizatório, do que se conclui, pois, que a tributação do Saldo Credor em Caixa e do passivo fictício constituíram apenas indícios, suposições, que, aliás, é de todo ilegal;

- (ix) Que o caso reclama a realização de perícia técnico-contábil em decorrência das falhas tais quais constadas, das inconsistências e das deficiências no que diz respeito à execução dos trabalhos desenvolvidos durante a fiscalização, bem assim que a perícia, enquanto produção ampla da prova, é um direito do sujeito passivo nos termos do artigo 16, inciso IV do Decreto nº 70.235/72;
- (x) Que a perícia se revela como o único meio de demonstrar o cumprimento do substrato fático da norma em relação todo o ano-calendário de 2010 e se houve, ou não, Saldo Credor de Caixa, que, aliás, foi o que motivou o lançamento; e
- (xi) Que, por oportuno, entendeu por colacionar aos autos os livros Diário e Razão do ano de 2010 com a correção da contabilidade e, conseqüentemente, a recomposição da Conta Caixa, que passa a refletir os fatos econômicos que deveriam ter sido retratados anteriormente; e
- (xii) Que o acórdão recorrido também deve ser reformado, uma vez que acolheu o entendimento de que o Fisco estaria autorizado a obter e acessar os dados bancários da empresa sem a prévia autorização judicial, de modo que os Autos de Infração devem ser julgados improcedentes, porquanto os lançamentos foram realizados com base em informações extraídas dos extratos bancários apresentados pela empresa que o fez ao arrepio de qualquer manifestação prévia do Poder Judiciário.

Os autos foram encaminhados a este E. CARF para que o Recurso Voluntário e o Recurso de Ofício fossem analisados. E, aí, em sessão realizada em 13/06/2018, esta 2ª Turma da 3ª Câmara proferiu o Acórdão nº 1302-002.867 (fls. 1.921/1.927) e, na oportunidade, acabou decidindo, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Voluntário, já que, no entendimento do colegiado, o Recurso havia sido apresentado intempestivamente, bem assim por não conhecer do Recurso de Ofício por força da Súmula CARF nº 103, conforme se verifica da ementa transcrita abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010

RECURSO VOLUNTÁRIO INTEMPESTIVO

O Recurso Voluntário, nos termos da legislação vigente, deve ser apresentado no prazo de 30 dias, contados da data de recebimento da intimação da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento. A apresentação após transcorrido aquele prazo, impõe o não conhecimento do Recurso Voluntário pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF.

RECURSO DE OFÍCIO. NÃO CONHECIMENTO

Nos termos da 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. Sendo o valor exonerado pela instância a quo inferior ao limite previsto na vigente Portaria MF nº 63/17, o Recurso de Ofício não deve ser conhecido.”

A Autoridade Fiscal chegou a emitir a Carta Cobrança nº 001/2018 (fls. 1.939/1.942), sendo que a empresa havia impetrado o Mandado de Segurança nº 1024063-62.2018.4.01.3400, objetivando, em sede liminar, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário objeto do presente Processo Administrativo nº 13227.720058/2013-93, e que, ao final, fosse declarada a tempestividade do Recurso Voluntário de acordo com os artigos 5º e 33 do Decreto nº 70.235/72, e, incidentalmente, a nulidade do Acórdão nº 1302-002.867, proferido por esta 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara.

Conforme se verifica da Decisão judicial colacionada às fls. 1.957/1.959, a liminar foi concedida para suspender a exigibilidade do crédito objeto do presente Processo Administrativo nº 13227.720058/2013-93. Posteriormente, o Juízo da 20ª Vara Federal do Distrito Federal – DF acabou concedendo a segurança pleiteada nos autos do Mandado de Segurança 1024063-62.2018.4.01.3400 para declarar a tempestividade do Recurso Voluntário apresentado pela empresa e, incidentalmente, a nulidade do Acórdão nº 1302-002.867, proferido por esta 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara (fls. 1.967/1.969), conforme se verifica dos trechos abaixo reproduzidos:

“É o relatório. DECIDO.

Conforme consignado na decisão que apreciou o pleito liminar, é fato incontroverso que o impetrante tomou ciência do acórdão nº 12-73.452, em 04.03.2015 conforme Aviso de Recebimento presente às fls. 21/22, evento nº 19611466, termo inicial para a contagem do prazo trienal de interposição de recurso voluntário, nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235/72.

Verifico que foi considerada como data de apresentação do mencionado recurso o dia 18.04.2015, conforme o voto do Conselheiro Relator, fl. 25/31, evento nº 19611963.

Entretanto, a data de protocolo que consta no respectivo recurso voluntário é 06.04.2015, fl. 22, evento nº 19611467.

Tendo em vista que a data de intimação do impetrante, 04.04.2015, foi feriado nacional (Paixão de Cristo), bem uma sexta-feira, a data limite para apresentação do Recurso Voluntário é o dia 06.04.2015, observado as disposições do art. 5º, *caput* e parágrafo único, do Decreto 70.235/72, o qual prevê que os prazos serão contínuos, e que só se iniciam em dia de expediente normal no órgão, excluindo-se a contagem do dia de início, e vencem, da mesma forma, somente em dia de expediente normal.

[...]

Ante o exposto, confirmo a liminar e **CONCEDO A SEGURANÇA** para declarar a tempestividade do recurso voluntário apresentado pela Impetrante, com supedâneo no art. 5º e 33 do Decreto 70.235/72, e incidentalmente a nulidade do Acórdão 1302-002.867, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, que não conheceu do recurso voluntário por intempestividade, bem como, por corolário, determinar ao Delegado da Receita Federal do Brasil em Ji-Paraná/RO que dê seguimento ao referido recurso para julgamento do CARF.” (grifei).

Tendo em vista a Decisão Judicial proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 1024063-62.2018.4.01.3400, os presentes autos foram reencaminhados para este E. CARF para que o Recurso Voluntário seja, de fato, apreciado, conforme se verifica do Despacho de fls. 1.972.

Em Despacho de Encaminhamento de fls. 1.973, os autos foram redistribuídos a este Relator mediante sorteio, nos termos do que dispõe o artigo 49, § 5º e 8º do Anexo II do RICARF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

1. Juízo de Admissibilidade do Recurso de Ofício

De início, deve-se verificar se o Recurso de Ofício interposto pelo Presidente da 6ª Turma da DRJ do Rio de Janeiro – RJ no bojo do Acórdão de nº 12-73.452 (fls. 1.194/1.229) se enquadra na hipótese prevista artigo 34, inciso I do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com redação dada pela Lei nº 9.532/1997, que dispõe que *“a autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda”*.

À época em que o Acórdão nº 12-73.452 foi prolatado vigia a Portaria MF nº 3, de 03 de janeiro de 2008, que estabelecia que o Recurso de Ofício deveria ser proposto quando houvesse a exoneração do sujeito passivo em valor superior de R\$ 1.000.000,00, sendo que, recentemente, foi publicada a Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023, que acabou alterando o limite de alçada do Recurso de Ofício para R\$ 15.000.000,00. Confira-se

“Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023

Estabelece limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil.

O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, substituto, no uso da atribuição que lhe confere o inciso II do parágrafo único do art. 87 da Constituição, e tendo em vista o disposto no inciso I do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolve:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

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

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Art. 2º Fica revogada a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

Art. 3º Esta Portaria entrará em vigor em 1º de fevereiro de 2023.”

A rigor, registre-se que a análise do limite de alçada do Recurso de Ofício deve ser realizada não tendo por base o momento em que a autoridade julgadora de 1ª instância prolatou o acórdão e exonerou o crédito ou parte do crédito tributário em discussão, mas, sim, o momento em que este E. CARF estiver por apreciar o Recurso, aplicando-se, pois, o limite de

alçada vigente à época da apreciação do recurso pela autoridade julgadora de 2ª instância, conforme preceitua a Súmula CARF nº 103¹.

Pois bem. Veja-se que o montante do crédito tributário exonerado pela 6ª Turma da DRJ/RJ foi de R\$ 1.879.581,57, conforme se verifica da tabela abaixo:

	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS	
Valor Principal Mantido na autuação	1.791.057,54	651.946,76	573.503,15	124.510,55	
Multa (75%)	1.343.293,16	488.960,07	430.127,36	93.382,91	
Total	3.134.350,70	1.140.906,83	1.003.630,51	217.893,46	
Auto de Infração (principal)	2.420.221,53	878.445,80	752.931,82	163.465,46	
Auto de Infração (multa)	1.815.166,15	658.834,35	564.698,87	122.599,10	
Total	4.235.387,68	1.537.280,15	1.317.630,69	286.064,56	
					TOTAL
Crédito exonerado	1.101.036,98	396.373,32	314.000,17	68.171,09	1.879.581,57

Considerando, pois, que o valor do crédito exonerado foi de R\$ 1.879.581,57 e que, portanto, o respectivo montante não ultrapassa o limite de alçada de R\$ 15.000.000,00 previsto na Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023, deve-se concluir pelo não conhecimento do Recurso de Ofício interposto pelo Presidente da 6ª Turma da DRJ/RJ.

2. Juízo de Admissibilidade do Recurso Voluntário

Deve-se atestar, de plano, que, de acordo com o que restou perfilhado pelo Juízo da 20ª Vara Federal do Distrito Federal na Sentença Judicial proferida nos autos do Mandado de Segurança 1024063-62.2018.4.01.3400, que o Recurso Voluntário interposto pela empresa Recorrente foi considerado tempestivo, nos termos do artigo 33 do Decreto nº 70.235/72.

De toda sorte, confira-se que o Recurso Voluntário interposto pela empresa preenche o pressuposto extrínseco da tempestividade, uma vez que, tendo em vista que a intimação do resultado do Acórdão nº 12-73.452 foi realizada em 04/03/2015 (quarta-feira), conforme se verifica do AR de fls. 1.241, o prazo de 30 dias previsto no referido artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 começou a fluir em 05/03/2015 (quinta-feira) e findar-se-ia apenas em 03/04/2015 (sexta-feira), sendo que tal data foi feriado nacional (Paixão de Cristo), de modo que o prazo foi postergado para o dia útil subsequente, qual seja, 06/04/2015 (segunda-feira). A rigor, o Recurso Voluntário foi interposto no dia 06/04/2015.

Considerando, pois, que o respectivo Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade recursais, devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-los e examinar as alegações tais quais formuladas.

3. Da juntada de documentos em sede Recursal e do pedido de realização de perícia técnico-contábil

¹ Cf. 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.

Compulsando os autos, verifica-se que, ao proferir o Acórdão de nº 12-73.452 (fls. 1.194/1.229), a 6ª Turma da DRJ/RJ considerou que os esclarecimentos por amostragem lançados pela ora Recorrente em sua Impugnação seriam suficientes para afastar aquela parcela do lançamento. E, posteriormente, quando da análise das alegações meritórias lançadas pela contribuinte em sua Impugnação, a Autoridade julgadora de 1ª instância acabou indicando o seguinte:

“Parte dos valores constantes desse quadro foram mencionados pela contribuinte e analisados. Outros, que constam a débito da conta caixa, são favoráveis à contribuinte. Outros, a contribuinte só relaciona e não apresenta nenhuma explicação das razões pelas quais seriam ou não devidos como, por exemplo, os do dia 12 de março, com exceção do valor de R\$ 90.041,50, examinado anteriormente (e grifado no respectivo parágrafo deste voto).

Como já expliquei, se a escrituração da contribuinte contém erros devem estes serem apontados por ela porque é seu dever mantê-la regular e refletindo adequadamente todas as operações que realizar. Apenas relacionar valores e não informar o motivo não demonstra seus pontos de discordância conforme preceitua o inciso III do art. 16 do PAF, cuja dicção é a seguinte:

(...)

Portanto, o lançamento será reparado de acordo com o que foi examinado em função dos apontamentos que a contribuinte fez em sua impugnação.

Assim, em resumo, devem os valores tributáveis referentes à infração Saldo Credor de Caixa serem alterados como segue (...).”

A rigor, veja-se que essa matéria específica restou indicada na ementa do Acórdão recorrido nos seguintes termos:

“OMISSÃO DE RECEITA. SALDO CREDOR DE CAIXA. ERRO NA ESCRITURAÇÃO.

Embora seja dever do sujeito passivo manter escrituração contábil em conformidade com as leis comerciais e fiscais se, comprovadamente, ficar evidenciado a ocorrência de erro na escrita com indevidos lançamentos a crédito da conta caixa, há que se recompor a conta caixa expurgando tais créditos.”

Note-se que, em atenção a esta parcela do julgamento, a Recorrente juntou ao seu Recurso Voluntário seus documentos fiscais consubstanciados nos livros Diário e Razão do ano de 2010, os quais, a rigor, encontram-se juntados às fls. 1.292/1.915.

Aliás, veja-se que a 6ª Turma DRJ/RJ entendeu que é dever da contribuinte manter sua contabilidade regular e refletindo adequadamente todas as operações que realizar, sendo que, por outro giro, e em sede recursal, a Recorrente entendeu por colacionar aos autos os livros Diário e Razão do ano de 2010 cuja contabilidade foi corrigida, de modo que, no seu entendimento, a recomposição da conta Caixa passou a refletir os fatos econômicos que deveriam ter sido retratados anteriormente.

De plano, verifica-se que, à luz do artigo 16, § 4º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, a prova documental deverá ser apresentada juntamente com a Impugnação, de modo que o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual restará precluso a menos que (a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de

força maior, (b) refira-se a fato ou a direito superveniente ou, ainda, (c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. *In verbis*:

“Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 16. A impugnação mencionará:

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito).”

Perceba-se que a situação fática ora em análise se enquadra na hipótese prevista no artigo 16, § 4º, “c” do Decreto nº 70.235/72, haja vista que os documentos colacionados aos autos em sede recursal *se destinam a contrapor fatos ou razões novas posteriormente trazidas aos autos*. Aliás, note-se, neste particular, que esta 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara tem sustentando o entendimento de que, à luz do denominado “diálogo das provas”, a prova documental pode ser apresentada em sede de Recurso Voluntário nos casos em que a própria Autoridade julgadora de 1ª instância sustenta, em suas razões de decidir, novos fatos ou razões e fundamenta a sua decisão na insuficiência dos documentos apresentados por ocasião da Impugnação, conforme se verifica do precedente citado abaixo:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013

PROVA DOCUMENTAL JUNTADA APÓS A IMPUGNAÇÃO.
ADMISSIBILIDADE.

A admissibilidade dos elementos de prova documental juntados após a impugnação exige que o caso concreto enquadre-se numa das situações excludentes previstas no § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72.

No presente caso, há fatos/razões trazidas aos autos pela própria DRJ quando esta fundamenta sua decisão na insuficiência dos argumentos suscitados na manifestação de inconformidade para justificar a inexistência do débito de estimativa anteriormente quitado. Trata-se, em verdade, do chamado “diálogo das provas” corriqueiramente suscitado neste Colegiado.

[...]

(Processo nº 10425.900074/2015-03. Acórdão nº 1302-006.063. Conselheiro relator Paulo Henrique Figueiredo Silva. Sessão de 09/12/2021).”

A título de complementação, acrescente-se, ainda, que a 1ª Turma da Câmara Superior deste E. CARF também tem sustentado o entendimento de que *não há óbice para apresentação de provas em sede recursal nas hipóteses em que os documentos estejam no contexto da discussão da matéria em litígio*, cuja *ratio decidendi* é de todo aplicável ao caso aqui em análise. Confira-se:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002

PROVAS. RECURSO VOLUNTÁRIO. APRESENTAÇÃO. POSSIBILIDADE. SEM INOVAÇÃO E DENTRO DO PRAZO LEGAL.

Da interpretação sistêmica da legislação relativa ao contencioso administrativo tributário, art. 5º, inciso LV da Lei Maior, art. 2º da Lei nº 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo federal, e arts. 15 e 16 do PAF, evidencia-se que não há óbice para apresentação de provas em sede de recurso voluntário, desde que sejam documentos probatórios que estejam no contexto da discussão de matéria em litígio, sem trazer inovação, e dentro do prazo temporal de trinta dias a contar da data da ciência da decisão recorrida.

(Processo nº 10835.901327/2009-88. Acórdão nº 9101-003.927. Conselheiro Relator André Mendes de Moura. Sessão de 04/12/2018)”.

Por essas razões, entendo por conhecer dos documentos que foram apresentados em sede recursal (fls. 1.292/1.915), os quais, a propósito, serão analisados quando da apreciação das alegações de mérito.

Mas, por outro lado, confira-se que os referidos documentos juntados em sede recursal não ensejam a realização de perícia técnico-contábil, tal como a ora Recorrente pretende. Aliás, veja-se que, ao suscitar as seguintes alegações delineadas a seguir, a própria Recorrente reconhece que juntou os documentos para subsidiar a realização da perícia:

- (i) Que o caso reclama a realização de perícia técnico-contábil em decorrência das falhas tais quais constadas, das inconsistências e das deficiências no que diz respeito à execução dos trabalhos desenvolvidos durante a fiscalização, bem assim que a perícia, enquanto produção ampla da prova, é um direito do sujeito passivo nos termos do artigo 16, inciso IV do Decreto nº 70.235/72;
- (ii) Que a perícia se revela como o único meio de demonstrar o cumprimento do substrato fático da norma em relação todo o ano-calendário de 2010 e se houve, ou não, Saldo Credor de Caixa, que, aliás, foi o que motivou o lançamento; e
- (iii) Que, por oportuno, entendeu por colacionar aos autos os livros Diário e Razão do ano de 2010 com a correção da contabilidade e, consequentemente, a recomposição da Conta Caixa, que passa a refletir os fatos econômicos que deveria retratar anteriormente.

Pois bem. Note-se que, no campo do processo administrativo fiscal, os institutos da diligência e da perícia encontram guarida, basicamente, nos artigos 16, inciso IV e § 1º, 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72. Confira-se:

“Decreto nº 70.235/72

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames

desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.”

Conforme se pode observar, as solicitações de realização de perícias devem ser feitas quando da apresentação da impugnação, de modo que, na ocasião, os sujeitos passivos devem, além de expor os motivos que as justifiquem, formular os quesitos, e, especificamente no que diz com os pedidos de perícias, indicar o profissional enquanto seu assistente pericial, sendo que o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos respectivos requisitos deverá ser considerado não formulado.

É bem verdade que os pedidos de perícia não se constituem como direitos subjetivos do autuado, já que caberá ao julgador analisá-los e se, justificadamente, entendê-los desnecessários, não acolhê-los, nos termos do que dispõe o próprio artigo 18 do Decreto nº 70.235/72. É que a perícia tem como destinatária final a própria Autoridade julgadora e, por isso mesmo, apenas ela pode avaliar sua pertinência para a solução da lide².

Nas palavras de Luiz Henrique Barros de Arruda³,

“Embora não explicitado no Decreto em apreço, deve-se concluir somente justificável a formulação de pedidos de diligência ou perícias, pelo Reclamante, quando a matéria de fato, ou assunto de natureza técnica, cuja comprovação não possa ser feita no corpo dos autos, quer pelo volume de papéis envolvidos na verificação, quer pela impossibilidade de se deslocar os elementos examináveis (v.g., máquinas, veículos, construções, exame do processo de produção), quer pela localização da prova (v.g., escrituração, documentos, ou informação em poder de terceiros, outros processos fiscais existentes, documentos de órgãos públicos), quer pela espécie de exame necessário (v.g., análise grafotécnica, análise química). Por conseguinte, revela-se prescindível a diligência ou perícia sobre aspecto que poderia ser comodamente trazido à colação com a inicial, ou sobre matéria de natureza puramente jurídica. De outra parte, é de conveniência, para reforçar a possibilidade de êxito do pedido e afastar suspeitas quanto ao seu caráter protelatório, acompanhar o requerimento, sempre que possível, de amostragem ou

² NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

³ ARRUDA, Luiz Henrique Barros de. Processo Administrativo Fiscal/Manual, 1ª ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1993, pp. 56/7 e 59.

qualquer forma de evidenciação dos aspectos cuja apreciação se requer nesse exame.”
(grifei).

A perícia se revela, pois, como prova de caráter especial e apenas será cabível nos casos em que a interpretação dos fatos demanda juízo ou conhecimento técnico especializado que vai além do conhecimento jurídico-contábil e que, portanto, está fora do campo de atuação da autoridade julgadora e, ainda, desde que recaia sobre aspecto que poderia ter sido comodamente trazido à colação pelo sujeito passivo quando da apresentação da Impugnação, daí por que simples pedidos de perícia que têm por objeto a análise de documentação contábil e fiscal são considerados, via de regra, como solicitações meramente protelatórias⁴.

No caso concreto, é de se reconhecer que a ora Recorrente acabou cumprindo os requisitos formais previstos no artigo 16, inciso IV do Decreto nº 70.235/72 no que diz respeito ao pedido de perícia, já que, oportunamente, expôs os motivos que, no seu entendimento, justificariam a sua realização, bem como formulou os quesitos referentes aos exames desejados e, também, indicou o respectivo assistente técnico, conforme se verifica das fls. 1.169/1.170 da Impugnação, sendo que a 6ª Turma da DRJ/RJ acabou indeferindo, acertadamente, a realização da perícia com base nos seguintes motivos:

“Quanto ao pedido de perícia para responder aos quesitos formulados pela impugnante não vislumbro razão para deferi-lo. A perícia se torna necessária quando o deslinde da procedência do feito fiscal dependa de um conhecimento especializado que escape das atribuições que um auditor da Receita Federal deve ter no regular exercício de suas atribuições, o que, como já visto, não é o caso. Também descabe perícia para suprir informações que a contribuinte por dever legal deve possuir, como uma escrita contábil que observe as leis comerciais e fiscais”.

Essa matéria acerca do indeferimento da realização da perícia restou ementada nos seguintes termos:

“Ementa: PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Quando a verificação da procedência do feito fiscal dependa de conhecimento exigido pela atribuição inerente ao cargo do agente do Fisco designado para proceder aos exames necessários não há que se cogitar de perícia”.

Na realidade, a perícia apenas se justifica quando a interpretação dos fatos demanda juízo ou conhecimento técnico especializado que vai além do conhecimento jurídico-contábil e que, portanto, está fora do campo de atuação da Autoridade julgadora.

Além do mais, registre-se que a contribuinte juntou os respectivos documentos de fls. 1.292/1.915 a fim de subsidiar a realização da perícia, mas, no caso, a contribuinte acabou não apontando os lançamentos que seriam objeto de retificação e, também, não juntou os documentos que teriam consubstanciado a correção dos supostos erros relativos à contabilidade e à recomposição da Conta caixa. Tratam-se, na verdade, de documentos “soltos” que não apresentam qualquer correlação com as alegações formuladas.

⁴ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martinez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CAREF. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

Por essas razões, entendo que a realização de perícia tal qual requerida pela empresa Recorrente é inteiramente desnecessária e, portanto, deve ser rejeitada.

4. Das alegações de ilegalidade dos Autos de Infração

A Recorrente sustenta que, na verdade, o que se verifica é que a Autoridade autuante não teve o cuidado de avaliar minuciosamente cada lançamento e, aí, acabou considerando na apuração do saldo da Conta Caixa aqueles que foram erroneamente escriturados, a ponto de incluir, por exemplo, na recomposição desse saldo, partidas a crédito que correspondiam às simples transferências entre as contas da empresa.

Além disso, a Recorrente aduz que é cristalino que, *in casu*, o lançamento encontra-se eivado pelo vício da ilegalidade, uma vez que a Autoridade não apresentou elementos comprobatórios da omissão de receitas, bem assim que, de fato, não houve qualquer análise efetiva da realidade das operações e, muito menos, provas suficientes para determinar eventuais irregularidades.

Pois bem. Verifique-se que o Código Tributário Nacional – CTN, enquanto norma jurídica com status de Lei complementar, cuidou de dispor sobre o instituto do lançamento tributário⁵ no seu artigo 142, o qual, a rigor, e enquanto ato administrativo plenamente vinculado e obrigatório, deve ser formalizado com observância a todos os requisitos ali previstos. Confira-se:

“Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

Capítulo II - Constituição de Crédito Tributário

Seção I - Lançamento

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

Note-se que o *verificar a ocorrência do fato gerador* tem a ver com o motivo do ato e equivale, portanto, à comprovação do fato tal qual descrito na hipótese de incidência tributária, de modo que a feitura do lançamento pressupõe que todas as investigações eventualmente necessárias tenham sido realizadas e que, portanto, o fato gerador tenha sido identificado nos seus vários aspectos subjetivo, material, quantitativo, espacial e temporal, pois só com essa prévia identificação e comprovação é que o tributo pode ser lançado⁶.

⁵ De acordo com o artigo 146, inciso III, alínea "b" da Constituição Federal, o instituto do lançamento é matéria que deve ser tratada tão-somente por Lei Complementar, porquanto, nos dizeres da Constituição, trata-se de norma geral em matéria de legislação tributária.

⁶ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

A atividade administrativa de lançamento se enquadra na categoria dos atos administrativos e, enquanto tal, é vinculada e obrigatória, de modo que, por estar vinculada à legalidade, a Autoridade fiscal tem o dever de buscar a *verdade material* dos fatos. Daí que a busca pela verdade material não é uma faculdade da autoridade, mas, sim, um dever, de modo que ela deve solicitar todos os documentos que entender necessários à elucidação do caso.

Mas, é de se reconhecer que a *verdade material* envolve não apenas o dever de investigação por parte da Autoridade, mas, também, o dever de colaboração por parte do sujeito passivo. Conforme preceitua James Marins⁷,

“As faculdades fiscalizatórias da Administração tributária devem ser utilizadas para o desvelamento da verdade material e seu resultado deve ser reproduzido fielmente no bojo do procedimento e do Processo Administrativo. O dever de investigação da Administração e o dever de colaboração por parte do particular têm por finalidade propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos.” (grifei).

Ora, ainda que o princípio da *verdade material* exija que a Autoridade busque as provas para fundamentar suas alegações, verifica-se que os contribuintes também têm a obrigação de colaborar para que a realidade dos fatos venha a prevalecer. Ou seja, a *verdade material* é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, que, unidos, propiciam a aproximação da atividade formalizadora do lançamento à realidade dos acontecimentos.

A propósito, confira-se que essa linha de entendimento tem amparo em precedentes proferidos por este E. CARF, conforme se verifica das ementas reproduzidas abaixo:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2006

[...]

VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO.

A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos.

(Processo n 10880.915068/2009-27. Acórdão nº 3401-005.468. Conselheiro Relator Rosaldo Trevisan. Sessão de 26/11/2018).”

No caso em apreço, veja-se que a Autoridade fiscal não se furtou do seu dever jurídico de investigação ou do encargo da prova no que diz com a comprovação das omissões de receita consubstanciadas no *Saldo Credor na Conta Caixa*, conforme se verifica da leitura do próprio Relatório Fiscal de fls. 1.055/1.062, cujos trechos seguem abaixo transcritos:

“2.1 – Saldo Credor na Conta Caixa

De posse dos extratos bancários apresentados pelo sujeito passivo, passou-se a análise da movimentação financeira realizada bem como na sua escrituração.

⁷ MARINS, Jams. Direito Processual Tributário Brasileiro: Administrativo e Judicial. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021, Não-paginado.

Dessa análise, chamou a atenção diversos lançamentos contábeis transferindo diversos valores das contas bancárias para a conta Caixa. Tais lançamentos foram feitos sob o histórico “débito cfe extrato”.

Em verificação ao extrato bancário, foi constatado que vários desses lançamentos, apesar de terem sido escriturados sob o histórico de “débito cfe extrato”, inexistiam no extrato bancário.

Outros deles, constavam no extrato bancário sob o histórico de “Pagamento Eletr. Tributo, Redução de Saldo Devedor, Pagamento Eletr. Cobrança, Redução de Saldo Devedor, Encargos Conta Garantia, BB Giro Flex”.

Tais fatos motivaram a lavratura do Termo de Intimação Fiscal 288/2012, solicitando ao sujeito passivo apresentar esclarecimentos e a documentação comprobatória dos lançamentos efetuados na conta caixa constantes no “anexo II” do referido Termo de Intimação.

[...]

Tais lançamentos efetuados na conta caixa em contrapartida das contas bancárias, tiveram a finalidade de evitar com que o saldo da conta caixa ficasse credor durante o ano-calendário de 2010.

Porém, ao ser regularmente intimado a comprovar a efetiva transferência dos valores, o sujeito passivo não conseguiu comprovar. Assim sendo, foram excluídos tais lançamentos da conta caixa e reconstituído seu saldo diário.

[...]” (grifei).

À toda evidência, o que se observa, no caso, e diferentemente do que a Recorrente sustenta, é que a empresa acabou não cumprindo com seu dever de colaboração, que, como visto, tem por finalidade propiciar a prevalência da realidade dos fatos e a aproximação da atividade formalizadora do lançamento à respectiva realidade, o que não equivale a dizer, pois, que a Autoridade fiscal deixou de observar e buscar a *verdade material* ou a verdade real. Uma coisa é o dever de investigação a partir da busca da *verdade material*, que, a rigor, é próprio da autoridade; outra coisa, o dever de colaboração do sujeito passivo para que a realidade dos fatos venha a prevalecer.

Com efeito, não há como acolher, aqui, as alegações preliminares formuladas pela Recorrente no sentido de que (i) a Autoridade autuante não teve o cuidado de avaliar minuciosamente cada lançamento e, aí, acabou considerando na apuração do saldo da Conta Caixa aqueles que foram erroneamente escriturados e de que (ii) o lançamento encontra-se eivado pelo vício da ilegalidade, uma vez que a Autoridade não apresentou elementos comprobatórios da omissão de receitas.

Por essas razões, entendo por rejeitar as alegações de nulidade ou ilegalidade dos Autos de infração.

5. Das alegações sobre a quebra de sigilo através do acesso aos dados bancários

A Recorrente alega que o entendimento de que o Fisco estaria autorizado a obter e acessar os dados bancários da empresa sem a prévia autorização judicial é de todo equivocado, daí por que os Autos de Infração devem ser julgados improcedentes, porquanto os lançamentos

foram realizados com base em informações extraídas dos extratos bancários apresentados pela empresa que o fez ao arrepio de qualquer manifestação prévia do Poder Judiciário.

Ocorre que, no caso concreto, a própria Recorrente acabou fornecendo os extratos bancários em atendimentos às intimações fiscais, de modo que não há qualquer irregularidade em relação às exigências fiscais por meio das quais a Autoridade requereu a apresentação dos respectivos extratos.

A título de esclarecimentos, veja-se que na hipótese em que o contribuinte entende por recusar a fornecer os respectivos extratos bancários, a Autoridade fiscal pode, com fundamento no artigo 197, inciso II do Código Tributário Nacional, solicitá-las diretamente às Instituições Financeiras, mediante intimação escrita, as quais são obrigadas a prestar todas as informações que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros. Veja-se:

“Lei nº 5.172/66

Título IV - Administração Tributária

Capítulo I – Fiscalização

Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

[...]

II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras.”

A Lei nº 8.021 de 12 de abril de 1990 passou a dispor sobre a quebra do sigilo bancário sem a prévia autorização judicial para fins de constituição de crédito tributário não extinto ao prescrever, então, sobre a faculdade da autoridade fiscal solicitar informações bancárias às instituições financeiras, não se aplicando, no caso, o sigilo o qual dispunha o artigo 38 da Lei nº 4.595/1964. É ver-se:

“Lei nº 4.595/1964

Art. 8º Iniciado o procedimento fiscal, a autoridade fiscal poderá solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, inclusive extratos de contas bancárias, não se aplicando, nesta hipótese, o disposto no art. 38 da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964.

Parágrafo único. As informações, que obedecerão às normas regulamentares expedidas pelo Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, deverão ser prestadas no prazo máximo de dez dias úteis contados da data da solicitação, aplicando-se, no caso de descumprimento desse prazo, a penalidade prevista no § 1º do art. 7º.

E, aí, a partir do advento da Lei Complementar nº 105 de 10 de janeiro de 2001, o sigilo bancário foi, por assim dizer, flexibilizado. O artigo 1º, § 3º da referida Lei é claro ao estabelecer que não constitui violação ao sigilo a que estão obrigadas as instituições financeiras, entre outras hipóteses, a prestação de informações nos termos e condições que estabelece. Confira-se:

“Lei Complementar nº 105/2001

Dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências.

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.

As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios passaram a poder examinar documentos, livros, registros de instituições financeiras quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e desde que tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente no que diz com o deslinde do respectivo processo ou procedimento fiscal em curso.

É o que dispõe o artigo 6º da referida Lei nº 105/2001, cuja redação segue transcrita abaixo:

“Lei Complementar nº 105/2001

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. (Regulamento)

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.”

Mas, repita-se que, no caso concreto, a Autoridade fiscal não necessitou intimar as instituições financeiras para ter acessos aos extratos bancários da Recorrente, porque ela própria acabou apresentando os respectivos documentos quando foi instada a tanto no curso do procedimento fiscalizatório através do Termo de Início de Fiscalização e Termos de Intimação nº 274/2012 e nº 288/2012.

Por essas razões, entendo que não há qualquer ilegalidade ou nulidade no que diz com a suposta quebra de sigilo bancário, porque, como dito, a própria Recorrente foi quem acabou fornecendo os extratos bancários que lastrearam a presente autuação fiscal.

6. Das alegações de mérito

No mérito, a Recorrente alega que o r. Acórdão recorrido merece ser reformado, uma vez que, diante da necessidade de correção de sua contabilidade tal como restou expressa e literalmente reconhecida no combatido julgamento colegiado, o lançamento acabou tomando por base omissão de receita inexistente decorrente de erros na escrituração contábil.

Sustenta, ainda, que o Fisco não conseguiu identificar os pagamentos correspondentes e constatou que vários lançamentos nem sequer existiam nos extratos bancários e, assim, concluiu que os registros efetuados na conta caixa, em contrapartida das contas bancárias, tiveram a finalidade de evitar que o saldo da conta caixa ficasse credor, de modo que o que ocorre, no caso vertente, é uma falha técnica-contábil da empresa na escrituração, mormente da conta caixa e bancos, não se consubstanciando a errônea, por metamorfose, em omissão de receita.

De acordo com o que dispunha o artigo 251 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), a Pessoa Jurídica deve manter a sua escrituração com observância às leis comerciais e fiscais. Veja-se:

“Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999

Capítulo II – Escrituração do Contribuinte

Seção I - Dever de Escriturar

Art.251.A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).

Parágrafo único.A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).”

Nesse contexto, observe-se que, quando do julgamento do Acórdão nº 12-73.452, a 6ª Turma da DRJ/RJ já havia disposto que a responsabilidade pela higidez da escrituração é do próprio sujeito passivo, conforme se verifica dos trechos abaixo transcritos:

“Esclareça-se que responsabilidade pela higidez da escrituração é da contribuinte. Uma escrituração com observância das leis comerciais e fiscais não pode ter registros na conta CAIXA que seriam de BANCOS ou Receita de Vendas. Isto é básico e deveria ter sido objeto de retificação por um dos procedimentos previstos na NBC T 2.4 que trata da retificação de lançamentos aprovada pela Resolução CFC nº 596/85, em vigor no ano calendário de 2010, *in verbis*:

[...]

A manutenção de diversos registros que não refletem o verdadeiro movimento da conta caixa e bancos é, portanto, responsabilidade da contribuinte. Ela é que deve identificar e explicar quais lançamentos foram efetuados erroneamente, pois já deveriam ter sido corrigidos conforme preceitua a NBC T 2.4.”

A rigor, veja-se que, em sede de Impugnação, a contribuinte acabou relacionando uma série de valores ou partidas que, no seu entendimento, deveriam constar na recomposição dos saldos da Conta Caixa em relação ao período de janeiro a março de 2013, após excluídos os registros lançados equivocadamente à luz do que consta dos extratos bancários, conforme se verifica das Planilhas de fls. 1.151/1.157.

Todavia, observe-se que a Recorrente não adotou tal procedimento em sede recursal, isto é, em nenhum momento a contribuinte indicou quais valores ou partidas que deveriam constar na recomposição dos saldos da Conta Caixa, após excluídos os registros

lançados equivocadamente à luz do que consta dos extratos bancários, tendo se limitado a formular alegações genéricas acerca da eventual recomposição da Conta Caixa e a colacionar aos autos os documentos que foram juntados às fls. 1.292/1.915.

Não pairam dúvidas de que a Recorrente colacionou aos autos os documentos que foram juntados às fls. 1.292/1.915, mas, por outro lado, isso não quer dizer que suas alegações devam ser acolhidas de forma automática. É necessário que o sujeito passivo exponha a existência de um nexos ou de uma relação entre as alegações tais quais formuladas e os respectivos documentos colacionados aos autos, já que, se é certo que as alegações destituídas de documentos comprobatórios nada comprovam, também é certo que os documentos “soltos” que não apresentam qualquer correlação com as alegações formuladas nada dizem, ou melhor, nada comprovam.

De acordo com o artigo 373, inciso II, da Lei nº 13.105, de 16 de março 2015 – Código de Processo Civil, o qual deve ser aplicado, aqui, de forma subsidiária por força do artigo 15 do próprio Diploma⁸, o ônus da prova incumbe àquele que alega. Veja-se:

“Lei nº 13.105/2015

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

[...]

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.”

No mesmo sentido, o artigo 36 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, preceitua que caberá ao interessado a comprovação dos fatos que tenha alegado. Confira-se:

“Lei nº 9.784/1999

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Com base em tais fundamentos, tem-se que, no que tange às omissões decorrentes de Saldo Credor de Caixa, as movimentações bancárias objeto da presente autuação não se encontram refletidas, de forma clara, nos documentos fiscais retificados os quais, frise-se, foram colacionados aos autos apenas em sede recursal.

Por essas razões, entendo que as alegações da Recorrente acerca da recomposição dos saldos da Conta Caixa após a exclusão dos registros lançados equivocadamente à luz do que consta dos extratos bancários não devem ser aqui acolhidas.

7. Conclusão

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, entendo por não conhecer do Recurso de Ofício, uma vez que o montante do crédito exonerado pela Autoridade

⁸ Cf. Lei nº 13.105/2015. Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

julgadora de 1ª instância é inferior ao limite de alçada previsto no artigo 1º da Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023. Por outro lado, conheço do Recurso Voluntário, rejeito o pedido de perícia, bem como as preliminares de nulidade dos Autos de Infração e de quebra de sigilo bancário e, no mérito, entendo por negar provimento ao Recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega