



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

**Processo nº** 10315.001588/2007-11  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 1801-001.889 – 1ª Turma Especial  
**Sessão de** 11 de março de 2014  
**Matéria** LUCRO REAL TRIMESTRAL  
**Recorrente** CONTINENTAL FACTORING LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Exercício: 2003,2004

NULIDADE.

No caso de o enfrentamento das questões na peça de defesa denotar perfeita compreensão da descrição dos fatos que ensejaram o procedimento não há que se falar em nulidade do ato em litígio.

PRODUÇÃO DE PROVAS. ASPECTO TEMPORAL.

A peça de defesa deve ser formalizada por escrito incluindo todas as teses de defesa e instruída com os todos os documentos em que se fundamentar, sob pena de preclusão, ressalvadas as exceções legais.

LUCRO ARBITRADO. CRITÉRIO DE ADOÇÃO.

O lucro arbitrado é uma forma de apuração de tributos utilizado de ofício no caso em que há desclassificação dos registros contábeis por conterem vícios insanáveis, sendo medida extrema que somente se legitima na ausência de elementos concretos que permitam a apuração dos tributos pelo lucro real.

DEVER DE CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO LANÇAMENTO.

Cabe ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, na atribuição do exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil em caráter privativo, no caso de verificação do ilícito, constituir o crédito tributário, cuja atribuição é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

OMISSÃO DE RECEITA. RENDIMENTOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS.

Caracteriza-se como omissão a falta de registro do rendimento das aplicações financeiras, ressalvada à pessoa jurídica a prova da improcedência,

oportunidade em que a autoridade determinará o valor dos tributos a serem lançados de acordo com o sistema de tributação a que estiver submetida no período de apuração correspondente.

#### SIGILO BANCÁRIO.

Havendo previsão legal e procedimento administrativo instaurado, a prestação, por parte das instituições financeiras, de informações solicitadas pelo órgão fiscal tributário não constitui quebra do sigilo bancário, mas de mera transferência de dados protegidos às autoridades obrigadas a mantê-los no âmbito do sigilo fiscal.

#### MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL QUALIFICADA.

A multa de ofício proporcional qualificada é uma penalidade pecuniária aplicada em razão de inadimplemento de obrigações tributárias apuradas em lançamento direto com a comprovação da conduta dolosa.

#### DECADÊNCIA. TERMO INICIAL

Em se tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação, o prazo decadencial se rege pela regra do inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional no caso de comprovada a conduta qualificada pelo dolo, pela fraude ou pela simulação.

#### PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. RECEITA FINANCEIRA.

As receitas financeiras não compõem a base de cálculo do PIS e da Cofins, no caso em que a pessoa jurídica não exerça atividade econômica tendo estas como objeto.

#### DOCTRINA. JURISPRUDÊNCIA.

Somente devem ser observados os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais para os quais a lei atribua eficácia normativa.

#### INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

#### LANÇAMENTOS DECORRENTES.

O lançamento de CSLL sendo decorrente da mesma infração tributária, a relação de causalidade que o informa leva a que o resultado do julgamento deste feito acompanhe aquele que foi dado à exigência de IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por voto de qualidade, dar provimento em parte ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Alexandre Fernandes Limiro, Leonardo Mendonça Marques e Luiz Guilherme de Medeiros Ferreira, que reduziam a multa de ofício qualificada (150%) para a aplicação da multa de ofício regular (75%) e, por consequência, reconhecer a decadência dos fatos geradores ocorridos anteriormente a novembro do ano-calendário de 2002 (3º trimestre de 2002, inclusive). Vencido o Conselheiro Leonardo Mendonça Marques que votou pela insubsistência dos lançamentos tributários por entender que o lucro da Recorrente deveria ter sido apurado pelo

regime do arbitramento. O Conselheiro Alexandre Fernandes Limiro apresentará Declaração de Voto.

Ana de Barros Fernandes – Presidente

(assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva – Relatora

(assinado digitalmente)

Composição do colegiado. Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Maria de Lourdes Ramirez, Alexandre Fernandes Limiro, Carmen Ferreira Saraiva, Leonardo Mendonça Marques, Luiz Guilherme de Medeiros Ferreira e Ana de Barros Fernandes.

## Relatório

I - Contra a Recorrente acima identificada foi lavrado o Auto de Infração às fls. 09-21, com a exigência do crédito tributário no valor de R\$383.761,35 a título de Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), juros de mora e multa de ofício proporcional qualificada apurado pelo regime de tributação com base no lucro real trimestral referente aos quatro trimestres dos anos-calendário de 2002 e 2003, em conformidade com o Relatório Fiscal, fls. 51-59.

O lançamento se fundamenta na omissão rendimentos de aplicações financeiras, cuja apuração foi efetivada a partir do cotejo entre os valores creditados:

- na conta-corrente nº 31.147-7 da agência nº 3700 do Banco Safra S/A, fls. 313-471;

- na conta-corrente nº 30254 da agência nº 0019 do Banco Panamericano S/A, fls. 486-489; e

- na conta-corrente nº 06-001313-0 da agência nº 0022 do Banco Rural S/A, fls. 511-533.

Esses valores constam nos extratos bancários apresentados pelas instituições financeiras, em atendimento às Requisições de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF), fls. 134-136, 310-312, 472-485, 508-510, nas informações constantes no Livro Diário, fls. 534-545, no Livro Razão, fls. 546-634, Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), fls. 635-648, na Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) com valores de receita financeira iguais a zero, fls. 649-872 e nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), fls. 873-966.

Para tanto, foi indicado o seguinte enquadramento legal: art. 249, art. 251, art. 521 e art. 841 do Regulamento do Imposto de Renda constante no Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR, de 1999).

Em decorrência de serem os mesmos elementos de provas indispensáveis à comprovação dos fatos ilícitos tributários foram constituídos os seguintes créditos tributários pelos lançamentos formalizados neste processo:

II – O Auto de Infração às fls. 22-29 a exigência do crédito tributário no valor de R\$333.435,00 a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), juros de mora e multa de ofício proporcional qualificada. Para tanto, foi indicado o seguinte enquadramento legal: §§ do art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, art. 20 e art. 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 29 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, bem como art. 37 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e art. 6º da Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999.

III - O Auto de Infração às fls. 30-39 com a exigência do crédito tributário no valor de R\$24.204,87 a título de Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), juros de mora e multa de ofício proporcional qualificada. Para tanto, foi indicado o seguinte enquadramento legal: art. 1º e art. 3º da Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, art. 2º, art. 8º, e art. 9º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, art. 2º, art. 3º e art. 8º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998 e art. 2º, art. 3º, art. 10, art. 22 e art. 51 do Decreto nº 4.524 de 17 de dezembro de 2002.

IV – O Auto de Infração às fls. 40-49 com a exigência do crédito tributário no valor de R\$111.716,14 a título de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), juros de mora e multa de ofício proporcional qualificada. Para tanto, foi indicado o seguinte enquadramento legal: art. 1º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, art. 2º, art. 3º e art. 8º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998 e art. 2º, art. 3º, art. 10, art. 22 e art. 51 do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002.

Cientificada em 10.01.2008, fl. 968, a Recorrente apresentou a impugnação em 10.01.2008, fls. 974-978.

Faz um relato sobre a ação fiscal e suscita que:

Como estava diante de período no qual o direito de lançar já havia sido alcançado pela decadência, considerou que a simples omissão seria o bastante para agravar a multa de 75% para 150% e — com isso — fugir da aplicação do § 4º, do art. 150, do CTN, para tentar aplicar o inciso I, do art. 173. [...]

A exigência fiscal em causa, todavia, realmente está em sua maior parte alcançada pela decadência. Além disso, é no todo improcedente, como se passa a demonstrar.

Em relação à quebra do sigilo bancário diz que:

A Impugnante não autorizou e não admite o acesso às contas bancárias referidas pelo agente fiscal autuante como objeto desta ação fiscal — nas quais foram movimentados recursos que não pertencem à Impugnante e sim aos seus clientes — sendo indevida a quebra do seu sigilo bancário, o que torna nula toda a exigência em causa.

No que se refere à decadência argui que:

De início é importante destacar que a Impugnante rejeita a insinuação de que teria agido com fraude. [...] Em verdade, a Impugnante sofreu longa e rigorosa

fiscalização, com todos os seus procedimentos contábeis e fiscais verificados e considerados regulares pela fiscalização.

O mero equívoco de não ter contabilizado contas correntes bancárias não pode — de forma alguma — ser considerado como evidente intuito de fraude. [...] A Impugnante é tributada com base no lucro real e apurou e pagou regularmente os tributos devidos trimestralmente. Além disso, não se tem dúvida quanto ao regime jurídico do lançamento por homologação a que estão sujeitos o IRPJ, a CSLL, o PIS e a Cofins.

Sendo assim, é de se aplicar o § 4º, do art. 150 do CTN, que determina o prazo de cinco anos, contados do respectivo fato gerador, para a extinção definitiva do crédito tributário correspondente. [...] No caso, os autos de infração aqui atacados foram lavrados em 10.12.2007, contendo exigência dos referidos tributos relativos a fatos que teriam ocorrido antes de novembro de 2002. Tal cobrança, portanto, é ilegal por ofensa frontal à regra de decadência contida no § 4º, do art. 150, do CTN.

Atinente ao erro no lançamento procura demonstrar que:

Além de em parte atingida pela decadência, como acima restou demonstrado, a exigência — no seu todo — é indevida, pois, em verdade, o lançamento de que se cuida é totalmente baseado em presunção que parte apenas de anteriores depósitos realizados em contas bancárias. Por isso mesmo, não se sustenta diante do princípio da tipicidade cerrada que guia o Direito Tributário. [...]

Também o fiscal autuante não poderia considerar apenas os valores referentes às aplicações financeiras realizadas através de tais contas bancárias, que, por não estarem contabilizadas motivariam o arbitramento do lucro relativo ao período. Como não foi feito tal arbitramento — também por essa razão — este lançamento é nulo.

Sobre o PIS e a Cofins ressalta que:

Além dos vícios acima referidos, não cabe a exigência do PIS e da COFINS sobre as receitas financeiras. [...]

O Supremo Tribunal Federal já declarou inconstitucional o §1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98, afastando a incidência da Cofins e do PIS sobre receita estranha ao faturamento — receita operacional — do contribuinte. [...]

Não tem qualquer validade — desse modo — a exigência dirigida contra a Impugnante relativa ao PIS/COFINS calculados sobre uma suposta receita financeira.

No que se refere ao indevido agravamento da multa aduz que:

Como demonstrado acima, o caso presente enfoca apenas a omissão de receitas que o fiscal presumiu a partir do exame da movimentação financeira de contas bancárias de titularidade da Impugnante — embora os recursos não lhe pertençam. [...]

Não está presente o necessário evidente intuito de fraude que poderia vir a justificar o agravamento da multa. [...] Em verdade, pretendeu o fiscal autuante criar uma situação de fraude ou simulação, para que tal fato provoque o deslocamento do prazo decadencial previsto no § 4º, do art. 150, para no art. 173, ambos do CTN. [...]

A fraude, o dolo, ou a simulação, contudo, exigem prova inconteste. Não podem resultar de meras alegações ou ilações. Não podem decorrer de presunções. [...] Não é razoável, portanto, a imputação de práticas com evidente intuito de fraude a darem ensejo à pena qualificada, pelo que deve ser afastada a multa de 150%.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referência a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

#### Conclui

Protesta por todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente pela juntada posterior de documentos, requisição de informações, perícias técnicas, o que tudo desde logo requer. [...]

Por todo o exposto, pede a Vossas Senhorias que julguem no todo improcedente esta ação fiscal, ou, se assim não o fizerem, considerem extinto o direito de a Fazenda lançar IRPJ, CSLL, PIS e Cofins sobre os fatos que ocorreram antes de novembro de 2002, e nulo o lançamento da multa agravada por ausente a necessária motivação.

Termos em que,

Pede Deferimento.

Está registrado como resultado do Acórdão da 4ª TURMA/DRJ/FOR/CE nº 08-13.356, de 29.05.2008, fls. 1033-1042: “Lançamento Procedente”.

#### Restou ementado

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - NULIDADE - DECADÊNCIA - IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS - SIGILO BANCÁRIO. OBTENÇÃO DE INFORMAÇÕES RELATIVAS A ARRECADAÇÃO DA CPMF. LEI COMPLEMENTAR nº 105/2001 - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Não restando configurados os alegados vícios no procedimento fiscal, descabe a nulidade do lançamento pleiteada pelo sujeito passivo. Para fins de contagem do prazo decadencial dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, aplica-se a regra contida no artigo 173, I, do CTN, nos casos em que se comprove a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Caracteriza omissão de receita, a falta de escrituração e/ou declaração de rendimentos de aplicações financeiras auferidos pelo sujeito passivo legítima a obtenção de informações sobre a movimentação financeira do contribuinte diretamente junto as instituições bancárias, as quais ficam resguardadas pelo sigilo fiscal. Aplica-se, no lançamento de ofício, a multa prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996, sobre os fatos descritos no Auto de Infração que se ajustam à hipótese nele preconizada.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP, CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL) -



## DECADÊNCIA - LANÇAMENTOS DECORRENTES - ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

Tendo em vista o que dispõe o artigo 45, a Lei nº 8.212, de 1991, é de dez anos o prazo de decadência das contribuições para a Seguridade Social. Tratando-se de lançamentos reflexos, a decisão prolatada no lançamento matriz é aplicável, no que couber, aos decorrentes, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula. Os órgãos julgadores da Administração Fazendária afastarão a aplicação de lei, tratado ou ato normativo federal, somente na hipótese de sua declaração de inconstitucionalidade, por decisão do Supremo Tribunal Federal. Quando essa declaração se dá em julgamento de recurso extraordinário, o afastamento fica condicionado edição de resolução do Senado Federal, suspendendo a execução do dispositivo julgado inconstitucional.

Notificada em 06.06.2008, fl. 1049, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 26.06.2008, fls. 1056-1067, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge reiterando os argumentos apresentados na impugnação.

Acrescenta:

Cuida-se da exigência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, assim como da multa agravada de 150%, com base em suposta omissão de receitas financeiras. [...]

Na impugnação foi demonstrada a invalidade da cobrança, pois (a) houve indevida quebra do sigilo bancário; (b) o lançamento em sua maior parte foi atingido pela decadência; (c) houve grave erro no lançamento, procedido com base na desconsideração das informações apresentadas pelo contribuinte, mas sem o regular procedimento de arbitramento; (d) as receitas que supostamente teriam sido omitidas seriam de natureza financeira, fora, portanto, do âmbito de incidência do PIS e da COFINS; e (e) não houve o evidente intuito de fraude, sendo ilegal o agravamento da multa para 150%.

A decisão recorrida, contudo, confirmou o lançamento no seu todo por razões que a Recorrente, data vênua, entende insubsistentes, como passa a demonstrar. [...]

Da quebra do sigilo bancário

A Impugnante insiste que não autorizou e só admite o acesso as contas bancárias referidas pelo agente fiscal autuante como; objeto desta ação — nas quais foram movimentados recursos que não pertencem à Impugnante e sim aos seus clientes — sendo indevida a quebra do sigilo bancário, o que torna nula toda a exigência em causa.

A Lei Complementar n.º 105/2001, regulamentada pelo Decreto n.º 3.724/2001, não se presta para autorizar a quebra de sigilo bancário, até porque tem a sua constitucionalidade atacada junto ao C. Supremo Tribunal Federal. [...]

Da decadência

A Turma julgadora rejeitou a preliminar de decadência com base no infundado argumento de que a Recorrente teria agido com fraude, que motivaria a aplicação do art. 173, I do CTN. Isso, contudo, não ocorreu.

A boa-fé da Recorrente foi reconhecida pelo próprio órgão julgador de primeiro grau, que, para tentar fugir do outro grave vício no lançamento decorrente da falta de arbitramento, foi forçado a admitir que: [...]

A leitura desse trecho da decisão recorrida, por si só, atesta sobejamente a inexistência de evidente intuito de fraude e afasta a aplicação ao caso do art. 173, I do CTN.

Na verdade, aplica-se ao caso o §4º, do art.150 do CTN, que leva à inevitável conclusão de que o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário em causa restou extinto em novembro de 2002. Não pode, portanto, alcançar fatos ocorridos antes dessa data.

Note-se, ainda, que a CSLL, a COFINS e a contribuição para o PIS, sendo — como efetivamente o são — tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, também estão sujeitos à contagem do prazo decadencial previsto no §4.º do art. 150, CTN, pois recentemente o Supremo Tribunal Federal pacificou essa questão com a edição da Súmula Vinculante n.º 08/2008, [...]

Essa súmula vincula as autoridades administrativas, que não podem deixar de aplicá-la ao caso de que se cuida.[...]

#### Do erro no lançamento

A decisão recorrida tentou fugir do vício no lançamento provocado pela falta de arbitramento admitindo que a Recorrente agiu de boa-fé, cometendo apenas um equívoco na consideração dos valores da sua receita financeira. Isso, segundo a Turma Julgadora, afastaria a necessidade do arbitramento.

É certo que não ter ocorrido fraude — como de fato não ocorreu — afasta a aplicação da alínea "a", do inciso II, do art. 530 do RIR. Existem, contudo, outras hipóteses que levam à necessidade de arbitramento.

Realmente, a decisão singular destaca, desta feita tentando justificar o agravamento da multa, que o fiscal autuante teria posto no seu relatório a observação de que "analisando o livro Razão, observa-se que as contas-correntes e de aplicações financeiras não estão listadas no plano de contas de 2002 e 2003, nem foram registrados os lançamentos referentes à movimentação dessas contas, nem dos rendimentos que foram auferidos a partir desses investimentos." (fls.932) [...].

E da maior evidência que o fato que o fiscal diz ter constatado levaria — se verdadeiro — à necessidade do lançamento por arbitramento.

A decisão recorrida se vale também de outra afirmação do fiscal autuante, segundo a qual a Recorrente teria "feito declarações inexatas, seja por ter omitido os rendimentos de sua escrituração contábil, seja por não ter apresentado as informações solicitadas no curso da fiscalização"... (fls. 933)

Por sua vez, o inciso III, do referido art.530 determina que também é caso de arbitramento do lucro quando o contribuinte: "deixar de apresentar autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal," [...]

Assim, por essas razões deveria o fiscal ter arbitrado o lucro da Recorrente, antes de lançar o IRPJ e a CSLL que entendesse devidos. Como não o fez, o lançamento de que se cuida é nulo por erro de procedimento. [...]

#### Da inocorrência de omissão de receita



A Recorrente não omitiu receita à tributação. Os valores que o fiscal assim considerou, na verdade, não constituem receita da Recorrente.

De fato, o lançamento fiscal de que se cuida é totalmente baseado em presunção que parte de movimentação bancária de recursos que não pertencem à Recorrente. O fiscal autuante e os Julgadores de primeiro grau não demonstraram o menor interesse em comprovar que tais recursos seriam da Recorrente. Por isso, o mesmo não se sustenta diante do princípio da tipicidade cerrada que guia o Direito Tributário.

O simples fato de existirem depósitos na conta da Recorrente, decorrentes de anteriores operações financeiras, não significa que tais valores lhe pertencem. Essa é a única razão pela qual a Recorrente não declarou tais valores como receita.

Assim, não estando comprovado nos autos — como não está — que esses valores integrariam o patrimônio da Recorrente, não há como inclui-los na base de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS e da COFINS. O Lançamento é improcedente. [...]

#### Das contribuições para o PIS e COFINS

De todo modo, a exigência das contribuições para o PIS e COFINS não podem prevalecer. Primeiro porque os valores assim considerados pela fiscalização não são receita da Recorrente. Além disso, mesmo que receita fossem — o que não são — não cabe a incidência do PIS e da COFINS sobre receitas financeiras. [...]

A Decisão recorrida, tentando mais uma vez contornar mais esse grave vício, entendeu que "não cabe a autoridade administrativa deixar de dar validade aquela norma, conforme o Decreto n.º 2.346, de 1997". Esse dispositivo, contudo, não se aplica ao caso em tela.

Assim, como sobre essa questão já existe decisão definitiva do Plenário do Supremo Tribunal Federal, o Conselho de Contribuintes não só pode como deve afastar a incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas financeiras apontadas pela fiscalização. [...]

#### Do indevido agravamento da multa

Por fim, o agravamento da multa em causa não tem qualquer fundamento.

Na verdade, os agentes fiscais somente aplicaram tal agravamento para tentar fugir à aplicação da regra estabelecida no §4º, do art. 150, do CTN. Aqui a Recorrente se reporta às razões contidas no item "6" desta mesma peça de recurso.

O simples fato de a decisão recorrida ter afastado a aplicação ao caso do inciso II, do art. 530 do RIR/99, representa direto e insofismável reconhecimento de que não houve fraude neste caso.

Além disso, a fraude não se presume. O lançamento de que se cuida está fincado na presunção de que os recursos das aplicações financeiras pertenciam à Recorrente, quando de fato não lhe pertencem. Tal presunção não pode servir para fundar a cobrança do imposto e muito menos para caracterizar fraude. [...]

Resta demonstrada, portanto, a total falta de fundamento para o agravamento da multa em causa.

Conclui-se de 24/08/2001

Por todo o exposto, pede a Vs. Sas. que acolham as razões de Recurso e reformem a decisão recorrida, para julgar no todo IMPROCEDENTE o lançamento de que se cuida, ou, caso assim não entendam, pede:

- (a) a improcedência do lançamento do PIS e da COFINS sobre a receita financeira;
- (b) o reconhecimento da ocorrência da decadência e a anulação do lançamento com base em fatos que tenham ocorrido antes de novembro de 2002;
- (c) a anulação do lançamento da multa agravada.

Em relação ao sobrestamento do julgamento do presente processo (Despacho de 23.02.2012 da 1ª TE/3ª Câmara/1ª SJ/CARF, fls. 01-02), vale esclarecer que a Portaria MF nº 545, de 28 de novembro de 2013, revogou os §§ 1º e 2º do art. 62-A do Anexo II da Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Tendo em vista a edição desse ato normativo foi cancelado o sobrestamento do julgamento do processo referente à matéria (art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001) que está em repercussão geral no Supremo Tribunal Federal (STF) sem trânsito em julgado (art. 543-B do Código de Processo Civil - CPC). Assim, o julgamento do presente processo deve prosseguir, em conformidade com as normas do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

Fez sustentação oral pela Recorrente Dr. Schubert de Faria Machado, OAB/CE nº 5.213.

Toda numeração de folhas indicada nessa decisão se refere à paginação eletrônica dos autos em sua forma digital ou digitalizada.

É o Relatório.

## Voto

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele tomo conhecimento, inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

A Recorrente alega que os atos administrativos são nulos.

Cabe ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, no exercício da competência da RFB, em caráter privativo constituir o crédito tributário pelo lançamento. Esta atribuição é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, ainda que ele seja de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. É a autoridade legitimada para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador. Nos casos em que dispuser de elementos suficientes à constituição do

crédito tributário, os Autos de Infração podem ser lavrados sem prévia intimação à pessoa jurídica no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do seu estabelecimento, os quais devem estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. Estes atos administrativos, sim, não prescindem da intimação válida para que se instaure o processo, vigorando na sua totalidade os direitos, deveres e ônus advindos da relação processual de modo a privilegiar as garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes<sup>1</sup>.

Os Autos de Infração foram lavrados por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, que verificou a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo, aplicou a penalidade cabível e determinou a exigência com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-la ou impugná-la no prazo legal. A decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente e da qual a pessoa jurídica foi regularmente cientificada. Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia.

As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos nos autos do processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos, em observância às garantias ao devido processo legal. O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício. A proposição afirmada pela defendente, desse modo, não tem cabimento.

A Recorrente solicita a realização de todos os meios de prova.

Sobre a matéria, vale esclarecer que no presente caso se aplicam as disposições do processo administrativo fiscal que estabelece que a peça de defesa deve ser formalizada por escrito incluindo todas as teses e instruída com os todos documentos em que se fundamentar, precluindo o direito de a Recorrente praticar este ato e apresentar novas razões em outro momento processual, salvo a ocorrência de quaisquer das circunstâncias ali previstas, tais como fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos<sup>2</sup>.

Consta no Relatório Fiscal, fls. 51-53, cujas informações estão comprovadas nos autos e cujos fundamentos cabem ser adotados de plano:

## 1. ATOS DA FISCALIZAÇÃO

1.1 No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e, com fulcro nos artigos 835, 844, 904, 907, 927 e 928 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), procedeu-se h. fiscalização no contribuinte acima identificado.

1.2 A referida ação fiscal teve início em 22 de março 2007, com a ciência por via postal com Aviso de Recebimento (AR) do Termo de Início de Fiscalização

<sup>1</sup> Fundamentação legal: inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 142 e art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 6º da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, art. 9º, art. 10, art. 23 e 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, Decreto nº 6.104, de 30 de abril de 2007, art. 2º e art. 4º da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999 e Súmulas CARF nºs 6, 8, 27 e 46.

<sup>2</sup> Fundamentação legal: art. 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

lavrado em 21/03/2007 e do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) no 03.1.02.00-2007-00043-3, emitido em 21/03/2007, tendo como escopo o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) em 01/2002 a 12/2002, e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) no período de 01/2004 a 12/2004 no referido MPF.

1.3 No Termo de Início de Fiscalização o contribuinte foi intimado a apresentar cópias dos extratos bancários de todas as contas-corrente, de poupança e/ou de aplicações financeiras mantidas pela empresa, ainda que de outra titularidade, junto a instituições financeiras no Brasil e no exterior, no ano-calendário 2002, e os livros Diário e Razão de 2002 e 2004, entre outros documentos.

1.4 Em 12/04/2007, a empresa apresentou os referidos livros e extratos bancários de 2002 uma conta bancária nº 14.051641-0 no BIC, agência Juazeiro, e de uma conta bancária nº 14.052318-7 no BIC, agência Bezerra (Fortaleza).

1.5 Reintimado a apresentar cópias dos extratos de outros bancos, o contribuinte não o fez, tendo se limitado a apresentar pedidos de prorrogação cujo caráter protelatório se confirmou pelo fato de que os referidos extratos nunca foram entregues; conseqüentemente, foi feita Requisição de Movimentação Financeira (RMF) aos bancos Rural, Safra, Panamericano e Bradesco.

1.6 Em 03/09/2007 foi emitido MPF — Complementar nº 03.1.02.00-2007-00043-3-1, do qual o contribuinte tomou ciência em 04/09/2007, juntamente com Termo de Intimação Fiscal nº 0003, através do qual ele foi intimado a apresentar os livros Diário e Razão do ano-calendário 2003, e o Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) dos anos-calendário 2002 e 2003.

1.7 Embasado pela ampliação do escopo da fiscalização, inclusive, para IRPJ, CSLL, PIS e COFINS de 2002 e 2003, o referido TIF no 0003 solicitava ainda cópias dos extratos bancários de todas as contas de aplicações financeiras mantidas pela empresa. Em 12/09/2007 foi pedida prorrogação de prazo, ao final do qual só foram apresentadas cópias de extratos de aplicações do Bradesco e cópias de notas de negociação de títulos do BIC Banco. Mais uma vez, a falta de apresentação dos extratos de aplicações financeiras das outras instituições financeiras motivou novas RMF's.

1.8 Em 09/10/2007 foram entregues os livros Lalur e Diário e Razão do ano-calendário 2003.

1.9 Com a formalização dos Autos de Infração de IOF e IRRF nos processos nº 10315.001238/2007-47 e 10315.001292/2007-92, respectivamente, foi lavrado Termo de Encerramento Parcial da Ação Fiscal, e foram devolvidos os livros de ISS (2002, 2003 e 2004), Diário (2002 e 2003), Razão (2002 e 2003) e Lalur (a partir de 2002), conforme cópia do Termo de Devolução de Documentos nº 0001, lavrado em 31/10/2007.

1.10 Através dos Termos de Intimação Fiscal nº 0005 e 0006, o contribuinte foi intimado a prestar esclarecimentos relativos a valores de rendimentos de aplicação financeira auferidos nos anos-calendário 2002 e 2003 que não foram escriturados, conforme será tratado no tópico 2 adiante.

1.11 Foi feita pelo contribuinte uma "solicitação do processamento das DIPJs 2003 e 2004 retransmitidas". De fato, verificou-se que essas declarações foram retransmitidas em 08/11/2007.

1.12 Em resposta ao TIF nº 0006, foi entregue em 28/11/2007 declaração dando conta de que a empresa constatara que os rendimentos de aplicações financeiras demonstrados nos anexos a esse TIF não foram declarados em DIPJ.

Embora lhe fossem oferecidas várias oportunidades no curso do processo (Mandado de Procedimento Fiscal nº 03.1.02.00-2007-00043-3, fls. 03-07, Termo de Início de Fiscalização, fls. 60-61, Termos de Reintimação Fiscal, fls. 76-77 e 84-72, Termos de Intimação Fiscal, fls. 79-83, 96-99, 184, 189-194 e 197-206, Demonstrativo de Emissão e Prorrogação de MPF, fls. 93-94, 185-186, 195-196 e 204, Mandado de Procedimento Fiscal Complementar nº 03.1.02.00-2007-00043-3-1, fls. 100-101, Termo de Encerramento Parcial da Ação Fiscal, fl. 187, Termo de Encerramento, fl. 968, bem como a Intimação do Resultado do Julgamento, fls. 1044-1049) a Recorrente não apresentou a comprovação inequívoca de quaisquer fatos que tenham correlação com as situações excepcionadas pela legislação de regência. A realização desses meios probantes é prescindível, uma vez que os elementos probatórios produzidos por meios lícitos constantes nos autos são suficientes para a solução do litígio. A justificativa arguida pela defendente, por essa razão, não se comprova.

A Recorrente diz que o tributo deveria ter sido apurado com base no lucro arbitrado, tendo em vista a falta de escrituração dos rendimentos financeiros.

Em relação ao regime de tributação com base no lucro arbitrado, vale esclarecer que a autoridade fiscal verificando que a pessoa jurídica deixou de cumprir as obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido, conforme o caso, deve adotar regime de tributação com base no lucro arbitrado trimestral válido para todo ano-calendário, sendo conhecida ou não a receita bruta, de acordo com as determinações legais. Este regime aplica-se no caso de a pessoa jurídica não manter a escrituração na forma das leis comerciais e fiscais ou a escrituração revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal ou optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido ou deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro proveniente do exterior.

Nesse sentido, a existência de deficiências na escrituração contábil da pessoa jurídica, manifestada pela não escrituração de livros auxiliares que possam suportar os lançamentos resumidos em partidas mensais no livro Diário, torna-a imprestável para determinação do lucro líquido do exercício e, por consequência, inviabiliza a apuração do lucro real, restando como única forma de tributação o arbitramento do lucro tributável.

A legislação específica é no sentido de que em que a receita bruta é conhecida, o lucro arbitrado é determinado pelo somatório do ganho de capital, da receita financeira e das demais receitas auferidas incluindo os valores recuperados correspondentes a custos e despesas inclusive com perdas no recebimento de créditos, bem como do valor resultante da aplicação do coeficiente legal correspondente a sua atividade econômica sobre a receita bruta total auferida no período de apuração fixado para o pelos art. 15 e art. 16 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 acrescido de 20% (vinte por cento), em conformidade com o art. 27 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e que produziu efeitos financeiros a partir de 01.01.1997<sup>3</sup>.

<sup>3</sup> Fundamentação legal: art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 51 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 9º e art. 47 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 15, art. 16 e art. 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 27 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e art. 1º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.  
Documento assinado digitalmente por ALEXANDRE FERNANDES LIMIRO, Assinado digitalmente em 17/09/2014 por ANA DE BARROS FERNAND  
ES, Assinado digitalmente em 11/06/2014 por CARMEN FERREIRA SARAIVA  
Impresso em 25/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA



O lucro arbitrado é uma forma de apuração de tributos utilizado de ofício no caso em que há desclassificação dos registros contábeis por conterem vícios insanáveis, sendo medida extrema que somente se legitima na ausência de elementos concretos que permitam a apuração dos tributos pelo lucro real.

Diferentemente do entendimento da Recorrente, restou comprovado nos autos que ela possui assentamentos capazes de demonstrar o preenchimento dos requisitos para utilização do regime de tributação com base no lucro real, tais como no Livro Diário, fls. 534-545, no Livro Razão, fls. 546-634 e Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), fls. 635-648, regularmente escriturados, os quais foram apresentados às autoridades fiscais. A tese protetora exposta pela defendente, assim sendo, não está demonstrada.

A Recorrente menciona que o lançamento não poderia ter sido formalizado.

Na atribuição do exercício da competência da RFB, em caráter privativo, cabe ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, no caso de verificação do ilícito, constituir o crédito tributário pelo lançamento, cuja atribuição é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Cabe ressaltar que o lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação à pessoa jurídica, nos casos em que a autoridade dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. Também pode ser efetivado por autoridade de jurisdição diversa do domicílio tributário da pessoa jurídica e fora do estabelecimento, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador<sup>4</sup>. O Auto de Infração foi lavrado com a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido, identificação do sujeito passivo, aplicação da penalidade cabível e validamente cientificada a Recorrente, o que lhe conferem existência, validade e eficácia. A contestação aduzida pela defendente, por isso, não pode ser sancionada.

A Recorrente discorda da apuração da omissão de rendimentos financeiros.

A autoridade fiscal tem o direito de examinar a escrituração e os documentos comprobatórios dos lançamentos nela efetuados e a pessoa jurídica tem o dever de exibí-los e conservá-los até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial, bem como de prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos.

O pressuposto é de que a pessoa jurídica deve manter os registros de todos os ganhos e rendimentos, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor dela dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

O lucro real, trimestral ou anual, é determinado pelo lucro líquido do período de apuração ajustado, nos termos legais, pelas adições dos valores que não sejam dedutíveis e dos os ganhos e rendimentos de capital e pelas exclusões dos valores autorizados, do prejuízo

9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 1º, art. 25, art. 26 e art. 27 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e Súmula CARF nº 59, e ainda art. 8º do Decreto-Lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978.

<sup>4</sup> Fundamentação legal: art. 142 e art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 6º da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, art. 10 e art. 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 2º e art. 4º da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999 e Súmulas CARF nºs 8, 27 e 46. Assinado digitalmente em 21/0



fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, das perdas no recebimento de créditos decorrentes das suas atividades e das provisões expressamente autorizadas. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

A receita líquida de vendas e serviços é a receita bruta excluídos, via de regra, as vendas canceladas, os descontos concedidos incondicionalmente e os impostos incidentes sobre vendas. Excepcionalmente a legislação prevê taxativamente as hipóteses em que a pessoa jurídica pode deduzir outras parcelas da receita bruta. O lucro bruto é o resultado da atividade de venda de bens ou serviços que constitua seu objeto e corresponde à diferença entre a receita líquida das vendas e serviços e o custo dos bens e serviços vendidos. O lucro operacional é o lucro bruto excluídos os custos e as despesas operacionais necessárias, usuais e normais à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora incorridas para a realização operações exigidas pela sua atividade econômica apropriadas simultaneamente às receitas que gerarem, em conformidade com o regime de competência e com o princípio da independência dos exercícios. O lucro líquido é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais e das participações e deve ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

Caracteriza-se como omissão a falta de registro do rendimento das aplicações financeiras, ressalvada à pessoa jurídica a prova da improcedência, oportunidade em que a autoridade determinará o valor dos tributos a serem lançados de acordo com o sistema de tributação a que estiver submetida no período de apuração correspondente<sup>5</sup>.

Em relação à possibilidade jurídica de obtenção dos dados bancários pela autoridade tributária da RFB tem-se que no caso em que há processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso o agente fiscal pode examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, desde que tais exames sejam considerados indispensáveis. É certo que o resultado dos exames, as informações e os documentos devem ser conservados em sigilo<sup>6</sup>.

Prevalece o entendimento de que o sigilo bancário, fundado constitucionalmente no direito à privacidade<sup>7</sup>, não se reveste de caráter absoluto, possibilitando a lei o seu afastamento em determinadas hipóteses. Não há que se confundir quebra de sigilo bancário com solicitação de informações cadastrais lastreada em processo administrativo fiscal regularmente instaurado e subscrita por autoridade administrativa competente.

Ressalte-se que o exame dos dados financeiros afigura-se como medida necessária e não afeta esfera de privacidade da pessoa jurídica, mormente quando há previsão legal permissiva expressa e esta se destina a identificar a materialidade do ilícito tributário. Além disso esses dados devem ser mantidos em sigilo pela autoridade fiscal. Assim, não há que se falar em obtenção de prova por meio ilícito.

Havendo procedimento administrativo instaurado, a prestação, por parte das instituições financeiras, de informações solicitadas pelo órgão fiscal tributário não constitui

<sup>5</sup> Fundamentação legal : art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 51 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 6º e art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 37 da Lei nº 8.981, de 20 de novembro de 1995, art. 6º e art. 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 e art. 1º e art. 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

<sup>6</sup> Fundamentação legal: art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001.

<sup>7</sup> Fundamentação Legal: incisos X e XII do art. 5º da Constituição Federal

quebra do sigilo bancário, mas de mera transferência de dados protegidos pelo sigilo bancário às autoridades obrigadas a mantê-los no âmbito do sigilo fiscal.

Feitas essas considerações normativas, tem cabimento a análise da situação fática tendo em vista os documentos já analisados pela autoridade de primeira instância de julgamento e aqueles produzidos em sede de recurso voluntário.

O lançamento se fundamenta na omissão rendimentos de aplicações financeiras, cuja apuração foi efetivada a partir do cotejo entre os valores creditados na conta-corrente nº 31.147-7 da agência nº 3700 do Banco Safra S/A, fls. 313-471, na conta-corrente nº 30254 da agência nº 0019 do Banco Panamericano S/A, fls. 486-489 e na conta-corrente nº 06-001313-0 da agência nº 0022 do Banco Rural S/A, fls. 511-533.

Esses valores constam nos extratos bancários apresentados pela instituição financeira, em atendimento às Requisições de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF), fls. 134-136, 310-312, 472-485, 508-510, nas informações constantes no Livro Diário, fls. 534-545, no Livro Razão, fls. 546-634, Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), fls. 635-648, na Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) com valores de receita financeira iguais a zero, fls. 649-872 e nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), fls. 873-966.

Verificou-se que a Recorrente não incluiu na base de cálculo de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins declarados em DCTF os valores dos rendimentos de aplicação financeiras auferidos no período. Analisando o Livro Razão, observa-se que as contas-corrente e de aplicações financeiras não estão listadas no plano de contas dos anos-calendário de 2002 e de 2003, tampouco foram registrados lançamentos referentes à movimentação dessas contas, nem dos rendimentos que foram auferidos a partir desses investimentos.

Tabela 1 – Demonstrativo dos valores omitidos

| Mês<br>(A)              | Movimentação Financeira<br>(B) |                     |
|-------------------------|--------------------------------|---------------------|
|                         | No Mês<br>R\$                  | No Trimestre<br>R\$ |
| Ano-Calendário 2002     |                                |                     |
| Janeiro                 | 51.705,64                      | 244.126,05          |
| Fevereiro               | 121.287,93                     |                     |
| Março                   | 71.132,48                      |                     |
| Abril                   | 129.295,83                     | 204.297,24          |
| Maio                    | 71.232,06                      |                     |
| Junho                   | 3.769,35                       |                     |
| Julho                   | 132.055,40                     | 364.766,41          |
| Agosto                  | 9.061,69                       |                     |
| Setembro                | 223.649,32                     |                     |
| Outubro                 | 81.930,20                      | 152.689,06          |
| Novembro                | 41.460,12                      |                     |
| Dezembro                | 29.298,74                      |                     |
| Ano- Calendário de 2003 |                                |                     |
| Janeiro                 | 9.958,46                       | 28.820,96           |
| Fevereiro               | 9.444,72                       |                     |
| Março                   | 9.417,78                       |                     |
| Abril                   | 10.084,70                      | 75.045,88           |
| Maio                    | 54.504,10                      |                     |

|          |           |           |
|----------|-----------|-----------|
| Junho    | 10.457,08 |           |
| Julho    | 11.850,22 |           |
| Agosto   | 10.380,43 | 32.074,05 |
| Setembro | 9.843,40  |           |
| Outubro  | 9.591,43  | 16.470,16 |
| Novembro | 6.253,98  |           |
| Dezembro | 624,75    |           |

Consta no Relatório Fiscal, fls. 51-53, cujas informações estão comprovadas nos autos e cujos fundamentos cabem ser adotados de plano:

## 2 RENDIMENTOS DE APLICAÇÃO FINANCEIRA OMITIDOS

2.1 Verificou-se que o contribuinte não havia incluído na base de cálculo de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins declarados em DCTF os valores dos rendimentos de aplicação financeiras auferidos no período de 2002 e 2003, por intermédio das seguintes instituições financeiras: Banco Rural S/A, Banco Panamericano S/A, Banco Safra S/A e Safra Corretora de Valores e Cambio Ltda./

2.2 Analisando o livro Razão, observa-se que as contas-corrente e de aplicações financeiras não, estão listadas no plano de contas de 2002 e 2003, nem foram registrados lançamentos referentes à movimentação dessas contas, nem dos rendimentos que foram auferidos a partir desses investimentos.

2.3 Além de ter apresentado DIPJs "zeradas", impedindo que a RFB, sem a instauração de procedimento fiscal, pudesse verificar os cálculos dos valores dos tributos declarados, e de ter mantido totalmente à margem de sua contabilidade os recursos movimentados nessas instituições financeiras, deixando de oferecer à tributação, exceto pelo fato de haver retenção na fonte de parte do IRPJ, os rendimentos das aplicações financeiras que produziram resultados positivos nos anos-calendário 2002 e 2003, e dificultando a verificação dessa omissão justamente por não fazer constar esses valores em seus registros contábeis, o contribuinte não atendeu as intimações feitas no curso da fiscalização no que se refere a esses rendimentos, a não ser por ter apresentado declaração de que "do exame feito no anexo 1 ao Termo de Intimação, constatamos que os valores nele discriminados, tanto de rendimento bruto de aplic. Financeiras, quanto de IRRF, efetivamente não constaram na DIPJ relativa ao ano-calendário 2002".

2.4 Enfim verificou-se que, seja por ter feito declaração inexata, seja por ter omitido os rendimentos de sua escrituração contábil, seja por não ter apresentado as informações solicitadas no curso da fiscalização a respeito de suas aplicações financeiras (exceto as realizadas por intermédio do Bic Banco e do Bradesco), o contribuinte tentou manter desconhecidos pelo fisco os valores que serviram de base para os autos de infração lavrados nesta fiscalização, com multa regulamentar de ofício agravada para o percentual de 150%, motivo pelo qual será feita Representação Fiscal para Fins Penais.

2.5 Nos anexos 1 a 5 deste Relatório estão demonstrados os valores das aplicações financeiras não escrituradas do ano-calendário 2002 (anexo 1) e 2003 (anexo 2), as aplicações financeiras escrituradas de 2003 (anexo 3, do Bic Banco e do Bradesco, deixando claro que os valores dos rendimentos de aplicações financeiras auferidos por intermédio dessas instituições não foram utilizados como base de cálculo dos lançamentos de ofício, em virtude de que eles já constavam nas DIPJs retificadoras apresentadas pelo contribuinte em 08/11/2007 e seus reflexos

tributários já haviam sido declarados em DCTF), bem como os valores de IRPJ (anexo 4), CSLL, PIS e COFINS (anexo 5) calculados com base nos rendimentos omitidos, cujos valores estão consolidados.

Não foram produzidos no processo novos elementos de prova, de modo que o conjunto probatório já produzido evidencia que o procedimento de ofício está correto. A inferência denotada pela defendente, nesse caso, não é acertada.

A Recorrente discorda da aplicação da multa de ofício proporcional qualificada.

Via de regra, a norma jurídica secundária impõe uma sanção em decorrência da inobservância da conduta prescrita na norma jurídica primária. A multa de natureza tributária, penalidade que tem como fonte a lei, é imposta em razão do inadimplemento de uma obrigação legal principal ou acessória e expressa a obrigação de dar determinada quantia em dinheiro ao sujeito passivo.

A aplicação da multa de ofício proporcional qualificada pressupõe a constituição do crédito tributário pelo lançamento direito, diante da constatação da falta de pagamento ou recolhimento, pela falta de declaração e pela declaração inexata de obrigações tributárias pelo sujeito passivo. Tem como requisito necessário a comprovação, de plano, da conduta dolosa, que é a vontade livre e consciente de o agente praticar um fato ilícito, ainda que por erro, mas desde de evidenciada a má-fé, da qual decorre prejuízo a outrem.

Caracteriza-se pela sonegação, que é a ação ou omissão dolosa do agente de encobrir fatos tributários da Administração Pública, pela fraude, que é a ação ou omissão dolosa de não revelar a ocorrência do fato gerador do tributo ou pelo conluio, que é o ajuste doloso entre pessoas, seja para encobrir fatos tributários da Administração Pública, seja para não revelar a ocorrência do fato gerador do tributo.

Há que se perquirir se houve simulação, vício ou falsificação de documentos ou a escrituração de livros fiscais ou comerciais, ou utilização de documentos falsos para iludir a fiscalização ou fugir ao pagamento do imposto. A mesma conduta reprovável deve ser reiterada, ou continuada, assim entendida em relação à qual tenham sido lavrados diversos autos ou representações<sup>8</sup>.

Restou comprovado que nos quatro trimestres dos anos-calendário de 2002 e 2003 a Recorrente reiteradamente omitiu rendimentos de aplicações financeiras apurados em razão do cotejo entre os valores constantes na conta-corrente nº 31.147-7 da agência nº 3700 do Banco Safra S/A, fls. 313-471, na conta-corrente nº 30254 da agência nº 0019 do Banco Panamericano S/A, fls. 486-489 e na conta-corrente nº 06-001313-0 da agência nº 0022 do Banco Rural S/A, fls. 511-533 e as informações constantes na Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), fls. 649-872 e nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), fls. 873-966.

Constata-se que a Recorrente não incluiu na base de cálculo dos tributos em DCTF, não escriturou as receitas financeiras no Livro Razão, tampouco informou qualquer valor na DIPJ. Ademais, não houve atendimento às intimações com esclarecimentos explícitos,

<sup>8</sup> Fundamentação legal: art. 142 e art. 149 do Código Tributário Nacional, art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 68, art. 70, art. 71, art. 72, art. 73, art. 74 e art. 85 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 13 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e art. 20 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

claros e congruentes a respeito dos fatos relacionados à infração fiscal apurada de ofício. Tampouco a Recorrente apresenta comprovação robusta nos autos de que os valores que serviram de base de cálculo que foram objeto do lançamento seriam de titularidade de terceiros.

No presente caso, houve constituição do crédito tributário pelo lançamento direito, de modo que está correta a aplicação da multa de ofício proporcional qualificada pela conduta reiterada de omissão de receitas e ainda por declaração inexata, seja por ter omitido os rendimentos de sua escrituração contábil, seja por não ter apresentado as informações solicitadas no curso da ação fiscal. A conclusão oferecida pela defendente, porém, não pode subsistir.

A Recorrente argui que os lançamentos foram alcançados pela decadência.

A decadência é matéria de ordem pública que pode ser conhecida a requerimento da parte ou de ofício, a qualquer tempo e em qualquer instância de julgamento. Este instituto pode ser definido como a perda do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário pelo lançamento, tendo em vista decurso do lapso temporal de cinco anos previsto em lei. Em se tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação, no caso em que o sujeito passivo efetue o pagamento antecipado sem a necessidade do exame prévio por parte da Administração Pública, o prazo decadencial começa a fluir da ocorrência do fato gerador. Por seu turno, comprovada a conduta qualificada pelo dolo, pela fraude ou pela simulação, bem como se verificada a inexistência do pagamento antecipado, o prazo de cinco anos se inicia a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Esse é o entendimento constante na decisão definitiva de mérito proferida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) em recurso especial repetitivo nº 973.733/SC<sup>9</sup>, cujo trânsito em julgado ocorreu em 29.10.2009 e que deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF<sup>10</sup>. Ademais, o art. 45 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF), em conformidade com a Súmula Vinculante nº 8 e assim foi afastado definitivamente do ordenamento jurídico.

No presente caso, tratando-se de tributos sujeitos ao lançamento por homologação o prazo se inicia a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, uma vez que se comprovou a conduta qualificada pelo dolo, pela fraude ou pela simulação.

As notificações dos Autos de Infração dos quatro trimestres dos anos-calendário de 2002 e 2003 foram efetivadas em 10.01.2008, fl. 968.

Desse modo não se verificou o transcurso do prazo legal de caducidade das exigências, porque o termo do prazo de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que os lançamentos poderiam ter sido efetuados ocorreria em 31.12.2008 e

<sup>9</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial Repetitivo nº 973733/SC. Ministro Relator: Luiz Fux, Primeira Seção, Brasília, DF, 12 de agosto de 2009. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/Abre\\_Documento.asp?sSeq=901905&sReg=200701769940&sData=20090918&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/Abre_Documento.asp?sSeq=901905&sReg=200701769940&sData=20090918&formato=PDF)>. Acesso em: 26 ago. 2011.

<sup>10</sup> Fundamentação legal: § 4º do art. 150 e inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional, art. 62-A do Anexo II do Regulamento Interno do CARF e art. 269 do Código de Processo Civil.



31.12.2009, respectivamente, para os anos-calendário de 2002 e 2003. A proposição afirmada pela defendente, desse modo, não tem cabimento.

A Recorrente suscita que sobre os rendimentos de aplicações financeiras não incidem o PIS nem a Cofins.

Pertinente à Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), cabe ressaltar que foram criadas para o custeio da seguridade social, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, devem ser calculadas com base na receita bruta, podendo ser excluídos os valores das vendas canceladas, dos descontos incondicionais concedidos, do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário. Por esta razão as receitas financeiras não compõem a base de cálculo destes tributos, no caso em que a pessoa jurídica não exerça atividade econômica tendo estas como objeto.

Este é o entendimento constante na decisão definitiva de mérito proferida pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no Agravo de Instrumento/Questões de Ordem nº 715.423/RS<sup>11</sup> que reconheceu a Repercussão Geral com mérito julgado no Recurso Extraordinário nº 527.602/RS<sup>12</sup>, que reconheceu a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, em conformidade com o Relatório Repercussão Geral do STF<sup>13</sup>, e deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF<sup>14</sup>.

Os presentes créditos tributários de PIS e de Cofins foram constituídos a partir da omissão de rendimento de aplicação financeira nos quatro trimestres dos anos-calendário de 2002 e 2003. Tendo em vista o fato de que estes valores não compõem a receita bruta decorrente das atividades econômicas exercidas pela Recorrente, os Autos de Infração de Pis e de Cofins são improcedentes. Ademais, a atividade da factoring é a compra e venda de títulos e sua receita operacional não é de natureza de aplicação financeira. A justificativa arguida pela defendente, por essa razão, está comprovada.

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais indicados pela Recorrente, cabe esclarecer que somente devem

<sup>11</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento/Questões de Ordem nº 715.423/RS. Ministra Relatora: Ellen Gracie, Plenário, Brasília, DF, 11 de junho de 2008. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=546303>>. Acesso em: 22 set.2011.

<sup>12</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 527.602/RS. Ministro Relator Originário: Eros Grau, Ministro Relator Acórdão: Marco Aurélio, Tribunal Pleno, Brasília, DF, 5 de agosto de 2009. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=605653>>. Acesso em: 22 set.2011.

<sup>13</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Jurisprudência. Repercussão Geral. Relatório da Repercussão Geral. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaRepercussaoGeralRelatorio>>. Acesso em: 22 set.2011.

<sup>14</sup> Fundamentação legal: art. 195 da Constituição Federal, art. 1º e art. 3º da Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, art. 2º, art. 3º e art. 8º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, art. 8º e art. 9º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, art. 1º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, art. 62-A do



ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso<sup>15</sup>. A alegação relatada pela defendente, consequentemente, não está justificada.

Atinente aos princípios constitucionais que a Recorrente aduz que supostamente foram violados, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade<sup>16</sup>.

Tem-se que nos estritos termos legais o procedimento fiscal está correto, conforme o princípio da legalidade a que o agente público está vinculado (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 41 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de julho de 2009). A proposição afirmada pela defendente, desse modo, não tem cabimento.

O nexo causal entre as exigências de créditos tributários, formalizados em autos de infração instruídos com todos os elementos de prova, determina que devem ser objeto de um único processo no caso em que os ilícitos dependam da mesma comprovação e sejam relativos ao mesmo sujeito passivo<sup>17</sup>. O lançamento de CSLL sendo decorrente da mesma infração tributária, a relação de causalidade que os informa leva a que o resultado do julgamento deste feito acompanhe aqueles que foi dado à exigência de IRPJ.

Em assim sucedendo, voto por dar provimento em parte ao recurso voluntário para cancelar os lançamentos de PIS e de Confins incidentes sobre a base de cálculo de aplicações financeiras.

(assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva

<sup>15</sup> Fundamentação legal: art. 100 do Código Tributário Nacional e art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

<sup>16</sup> Fundamentação legal: art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e Súmula CARF nº 2.

<sup>17</sup> Fundamentação legal: art. 9º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

## Declaração de Voto

Conselheiro Alexandre Fernandes Limiro

Em acréscimo ao relatório apresentado pela Ilma. Conselheira, Sra. Carmen Ferreira Saraiva, destaco que em sua irresignação, a recorrente formula o seguinte pedido (fl. 360):

[...] Por todo o exposto, pede a Vs. Sas. que acolham as razões de Recurso e reformem a decisão recorrida, para julgar no todo IMPROCEDENTE o lançamento de que se cuida, ou, caso assim não entendam, pede:

(a) a improcedência do lançamento do PIS e da COFINS sobre a receita financeira;

(b) o reconhecimento da ocorrência da decadência e a anulação do lançamento com base em fatos que tenham ocorrido antes de novembro de 2002;

(c) a anulação do lançamento da multa agravada.

Iniciado o julgamento, a Ilma. Conselheira Relatora, Sra. Carmen Ferreira Saraiva votou por dar provimento em parte ao recurso voluntário para excluir a exigência de PIS e de Cofins por tratar-se de omissão apurada sobre rendimentos de aplicação financeira. O entendimento foi o de que estes valores “...não compõem a receita bruta decorrente das atividades econômicas comerciais exercidas pela Recorrente...”.

Ato contínuo, pedi vista dos autos e, na forma do Art. 63, §7º da Portaria nº 256/2009 (Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF), apresento a seguinte declaração de voto.

### Declaração de voto

*A recorrente insurge-se contra a constitucionalidade da quebra de sigilo bancário através de Requisição de Movimentação Financeira.*

A proteção constitucional ao sigilo de dados não é absoluta, mas exige a observância dos critérios fixados pela Magna Carta para seu afastamento. No julgamento do Recurso Extraordinário nº 389808/PR (Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 15/12/2010, Publicado em 10-05-2011) o STF reconheceu que o Art. 5º, XII da CR/88, a resguardar a dignidade do cidadão, somente autoriza o afastamento do sigilo mediante ordem judicial. Embora sujeita ao sigilo fiscal (CTN, Art. 198), a Administração Tributária não pode tomar o lugar do órgão equidistante (Estado-juiz) constitucionalmente competente para avaliar a presença de indícios a autorizar o afastamento desta garantia constitucional.

Ocorre, todavia, que o controle de constitucionalidade *in concreto*, com alcance limitado às partes daquele processo, não autoriza, em sede administrativa, o afastamento da aplicação do dispositivo legal que subsidiou a obtenção de informações pela autoridade fiscal junto a instituição financeira através de Requisição de Movimentação Financeira (RMF), qual seja o Art. 6º da LC 105/2001. Incidência, no presente caso, do óbice

previsto no Art. 26-A do Decreto 70.235/1972, repetido no Art. 62 da Portaria MF nº 256/2009 e na **Súmula CARF Nº 2**.

*Em suas razões, o recorrente também pugna pela declaração de inexistência de evidente intuito de fraude de modo a afastar tanto a multa qualificada do Art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, como contagem prazo prescricional pelo art. 173, I do CTN.*

No Relatório Fiscal (fl. 51), a autoridade responsável pelo lançamento, assim justificou a aplicação da penalidade de 150,00%, prevista no Art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96:

Enfim verificou-se que, seja por ter feito declaração inexata, seja por ter omitido os rendimentos de sua escrituração contábil, seja por não ter apresentado as informações solicitadas no curso da fiscalização a respeito de suas aplicações financeiras (exceto as realizadas por intermédio do Bic Banco e do Bradesco), o contribuinte tentou manter desconhecidos pelo fisco os valores que serviram de base para os autos de infração lavrados nesta fiscalização, com multa regulamentar de ofício agravada para o percentual de 150%, motivo pelo qual será feita Representação Fiscal para Fins Penais.

Na avaliação de configuração do tipo legal “evidente intuito de fraude”, mister se faz avaliar a conduta do agente *por inteiro*, para fins de enquadramento nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

No presente caso, se verifica que a omissão de rendimentos do contribuinte nas declarações efetivadas no cumprimento de obrigações acessórias e em sua própria contabilidade foram **insuficientes** para:

- a) “...impedir ou retardar, total ou parcialmente, o *conhecimento* por parte da autoridade fazendária: (I) - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; ou (II) - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente”. (Sonegação – Art. 71 da Lei nº 4.502/1964)
- b) “...impedir ou retardar, total ou parcialmente, a *ocorrência* do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a *excluir* ou *modificar* as suas características essenciais...” (Fraude – Art. 72 da Lei nº 4.502/1964);
- c) caracterizar “...*ajuste* doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72...” (Conluio – Art. 73 da Lei nº 4.502/1964).

Isso por que a ausência de registros contábeis ou de declarações pelo sujeito passivo torna-se **inócua** diante do fato de que, ao efetivar aplicações financeiras, deu azo para que fossem encaminhadas à Administração tributária federal as informações dos rendimentos obtidos com tal atividade:

LC 105/2001

Art. 5º. O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à *periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração*

*tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços.*

*Decreto nº 4.489/2002*

*Art. 2º. As informações de que trata este Decreto, referentes às operações financeiras descritas no § 1º do art. 5º da Lei Complementar nº 105, de 2001, serão prestadas, continuamente, em arquivos digitais, de acordo com as especificações definidas pela Secretaria da Receita Federal, e restringir-se-ão a informes relacionados com a identificação dos titulares das operações e com os montantes globais mensalmente movimentados, relativos a cada usuário, vedada a inserção de qualquer elemento que permita identificar a sua origem ou a natureza dos gastos efetuados.*

...

*§ 3º A identificação dos titulares das operações ou dos usuários dos serviços será efetuada pelo número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) e pelo número ou qualquer outro elemento de identificação existente na instituição financeira.*

Nessa linha, adoto como razão para afastar a incidência do Art. 44, II da Lei 9.430/96 a seguinte conclusão externada pelo Ilmo. Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, quando relator do Acórdão nº 102-48736, nesta casa, em 12 de setembro de 2007:

Na exigência de crédito tributário constituído a partir de depósitos bancários de origem não comprovada **não se pode falar em omissão qualificada** do contribuinte com a finalidade de sonegar, ocultar ou retardar o conhecimento do fato gerador, pois ao efetuar transação financeira dá-se o oposto, isto é, possibilita, conforme artigo 5º da Lei Complementar nº 105, de 2001, e arts. 1º, 2º, §§ 2º e 3º, do Decreto nº 4.545, de 2002, que seja encaminhado à Fiscalização informações acerca de todos os recursos que movimentou.

...

Se por força das disposições legais antes referidas, mais precisamente o art. 2º, § 3º, do Decreto nº 4.489, de 2002, as informações são mensalmente, em arquivos digitais, prestados à Secretaria da Receita Federal, identificando cada uma das operações realizadas por seus respectivos titulares, não se pode falar em sonegação ou omissão com o intuito de ocultar ou retardar o conhecimento do fato gerador. Se estivéssemos no campo do direito penal estaria configurada situação de crime impossível, pois **em fazendo aplicação financeira o contribuinte não tem como impedir o conhecimento desta por parte da fiscalização.**

Deveras, verifica-se verdadeira **impropriedade do objeto** para prática da infração tributária em tela – infrações definidas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 – a destinação de rendimentos supostamente omitidos a operações financeiras de conhecimento da Administração tributária da União.

Afastado o potencial de perigo na produção do resultado delitivo, resta caracterizado, no presente caso, a configuração de **mera omissão de receita ou rendimentos**, a ensejar a aplicação do Enunciado da Súmula 14 do CARF, que assim dispõe:

**Súmula nº 14** - A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Deve, portanto, ser **afastada a aplicação da multa de lançamento de ofício prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996**, sobre as correspondentes bases tributáveis.

Por consequência, quanto à questão relativa ao **termo inicial da decadência**, tenho que razão assiste ao contribuinte. Incide no presente caso o Art. 150, §4º do CTN, o que enseja na declaração de decadência quantos aos tributos com fatos geradores anteriores a novembro de 2002.

Para tanto, procedo a avaliação tendo em conta o entendimento do STJ firmado no **REsp 973.733/SC** (Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 18/9/2009, submetido ao regime do art. 543-C do CPC) de que aplica-se exclusivamente o art. 150, § 4º, do CTN, sem a possibilidade de cumulação com o art. 173, I, do mesmo diploma, quando o contribuinte *a)* efetua pagamento parcial e *b)* não for constatado dolo, fraude ou simulação.

Havendo nos autos informação que dá pela efetivação de pagamento parcial (fls. 873 a 966) e, uma vez não configurada fraude no comportamento do contribuinte, aplico ao presente caso o Art. 150, §4º para fins de cômputo do prazo decadencial.

Considerando que o lançamento, na forma do Art. 145 do CTN, considera-se efetivado no dia em que notificado o sujeito passivo (no caso em 12.12.2007 – fl. 59), mister se faz a **declaração da perda do direito do Fisco em constituir o crédito tributário quanto aos tributos objeto de lançamento cujos fatos impositivos se verificaram antes de novembro de 2002**.

*A recorrente também contesta a validade do lançamento sob o argumento de que deveria o fiscal ter arbitrado o lucro, antes de lançar o IRPJ e a CSLL que entendesse devidos.*

À fl. 57/8, se verifica que a autoridade fiscal apura IRPJ e CSLL diretamente sobre os valores dos rendimentos omitidos, sendo que, ao mesmo tempo, no relatório fiscal, reconhece: “...as contas-corrente e de aplicações financeiras não estão listadas no plano de contas de 2002 e 2003, nem foram registrados lançamentos referentes à movimentação dessas contas, nem dos rendimentos que foram auferidos a partir desses investimentos” (fl. 52). Tal referência, entretanto, abrange **apenas as contas correntes referentes ao Banco Rural S/A, Banco Panamericano S/A, Banco Safra S/A e Safra Corretora de Valores e Cambio Ltda**, pois às fls. 430 e 491 (Plano de Contas), se vê referências às contas “BIC”, “BIC Fortaleza” e “Bradesco”.

Por esse motivo, o acórdão da DRJ (fl. 1.038) concluiu “...embora as aplicações financeiras correspondam a uma parcela da movimentação bancária, esta não foi dada como omitida na escrituração da autuada, para se subsumir ao tipo eleito pelo legislador como condição para o arbitramento dos lucros da pessoa jurídica (artigo 530, inciso II, alínea “a”, do RIR/99)”.

De fato se mostra acertada tal posição. A aplicação do Art. 530, II, “a” do RIR/99 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47), exige que a **escrituração esteja configurada como**

**“imprestável”** (“...Que não presta ; inútil...” in Dicionário Aurélio, Ed. Nova Fronteira, Rio de Janeiro : 1986, pg. 925):

*RIR, Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):*

*II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem **imprestável** para:*

*a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou*

*b) determinar o lucro real;*

Tendo os registros contábeis servido de **auxílio** para a determinação do lucro real e da efetiva movimentação financeira, não pode a escrituração do contribuinte ser tida por imprestável. A desclassificação da escrita, com o consequente arbitramento do lucro é poder/dever de medida extrema outorgada ao poder público pela própria lei, o que não é o caso dos autos. **Rejeito, portanto o pedido de aplicação de arbitramento da base de cálculo por inaplicabilidade ao presente caso do Art. 530, II, “a” do RIR/99 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47).**

*Alega também o contribuinte não estar comprovado nos autos que as omissões apontadas no auto de infração integrariam o patrimônio da Recorrente, razão pela qual não poderiam ser incluídas na base de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS e da COFINS.*

Improcede, todavia, tal argumento.

Como ato administrativo, o lançamento deve ser motivado, sendo tal mister dever – e não ônus, pois não confere uma faculdade – da autoridade fiscal (CTN, Arts. 142 e 149).

No presente caso, todavia, a existência de norma de presunção legal do Art. 42 da Lei 9.430/1996 (RIR, Art. 287) *apenas desloca* a prova do fato imponible (auferição de renda), para o fato indicado pelo legislador “a partir do qual se estabelece o raciocínio presuntivo” (TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. São Paulo : Noeses, 2011, pg. 273):

“... **descabe falar em inversão do ônus da prova**, qualquer que seja a figura presuntiva: (i) sendo caso da chamada presunção legal, impõe-se a comprovação, por parte do Fisco, da situação ensejadora da relação implicacional prescrita em lei; (ii) na presunção simples, além da prova do acontecimento tomado como fato presuntivo, é preciso demonstrar o vínculo lógico entre este e o fato presumido”. (TOMÉ, ob. cit. 2011, pg. 276)

Diferentemente, portanto, da tese expendida pelo contribuinte, no presente caso, na comprovação da omissão de rendimentos, é despicienda a demonstração de relação causal entre o fato presuntivo (“...valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira...” – Art. 42 da Lei 9.430/96) e o fato presumido



(omissão de rendimentos). A operação intelectual do aplicador do direito (presunção simples) foi substituída pela presunção legal que **estabeleceu essa relação causal no âmbito pré-legislativo**. Rejeito, portanto, tal pretensão.

A título expletivo – pois tal discussão não foi trazida aos autos, e nem poderia, face a vedação do Art. 26-A do Decreto 70.235/1972 e **Súmula 2 do CARF** – cumpre acrescentar que a presunção estabelecida pelo Art. 42 da Lei 9.430/96 deverá, na seara própria, ter sua validade aferida face *a) normas constitucionais de competência tributária, e b) normas que asseguram direitos e garantias individuais aos contribuintes*, como bem destacado por TOMÉ (2011, ob. cit. pg. 338).

Neste cenário, nos adiantamos para concluir que esta viola o direito à ampla defesa (CF, Art. 5º, LV), pois exige que a comprovação pelo contribuinte quanto à origem dos recursos utilizados nas operações envolvida se dê não através de todos os meios de prova em direito admitidos, mas sim apenas “...mediante documentação hábil e idônea” (Art. 42, parte final, da Lei 9.430/96). Enquadra-se, portanto, no rol das presunções mistas, cuja aplicação no direito tributário deve ser vista com restrição:

“...não encontram guarida em nosso ordenamento as *presunções absolutas* nem as chamadas **presunções mistas**. As primeiras são obstadas pela rígida repartição constitucional das competências para instituir tributos, bem como pelos princípios da estrita legalidade tributária, da tipicidade e da capacidade contributiva. Quanto às presunções mistas, violam não apenas os primados da tipicidade e capacidade contributiva, mas também o direito à ampla defesa, já que restringem as provas possíveis de serem utilizadas para ilidir o fato presumido” (TOMÉ, 2011, ob. cit. pg. 338).

Ainda que não se faça presente prova documental, é direito do contribuinte valer-se de qualquer tipo de prova em Direito admitida para comprovar a não ocorrência do fato impositivo tributário.

No presente caso, insta, por fim, ressaltar-se que não há nos autos qualquer prova produzida pelo contribuinte para afastar a presunção legal.

**Pleiteia ainda, o contribuinte, a exclusão da incidência do PIS e da COFINS sobre receitas discriminadas no auto de infração, por se tratarem de receitas financeiras.**

Merece reforma a decisão recorrida quando formula exigência de COFINS e PIS sobre receitas que não compõe a base tributável destes tributos (**conceito de faturamento**), tendo em vista o Supremo Tribunal Federal ter declarado inconstitucional o §1.º, do art. 3.º, da Lei n.º 9.718/98.

Aquele tribunal, mais recentemente, tem consolidado a posição de que o faturamento abrange **não só o produto de venda de mercadorias e de serviços**, mas “também a soma das receitas oriundas do exercício de outras atividades empresariais.” (RE 444.601-ED, Rel. Min. Cezar Peluso, julgamento em 7-11-2006, Segunda Turma, DJ de 15-12-2006, no mesmo sentido: AI 843.086-AgR, Rel. Min. Luiz Fux, julgamento em 22-11-2011, Primeira Turma, DJE de 13-12-2011). Neste mesmo sentido, tem caminhado o STJ (1ª Seção, REsp 929521/SP, LUIZ FUX, set/09, submetido ao regime do artigo 543-C do CPC).

À luz da Lei n.º 9.718/98, a base de cálculo do PIS e da COFINS devidas pelas empresas de fomento comercial (factoring) é o valor do faturamento mensal,

compreendida, entre outras, a receita bruta advinda da atividade principal da empresa, que nos termos da Lei nº 9.249/95 é “prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring)”.

O mesmo não se pode dizer dos rendimentos de aplicação financeiras auferidos por intermédio de instituições financeiras. Enquanto a receita bruta está relacionada com a atividade principal da empresa, estes se inserem no conceito de receita financeira, posto referir-se a atividades acessórias, tais como juros recebidos e descontos obtidos.

Todavia, importa ressaltar que a insurgência do contribuinte, quanto a este ponto, não mereceria, a princípio amparo integral.

Em 30 de dezembro de 2002 e 29 de dezembro de 2003, foram editadas, respectivamente, as **Leis 10.637 e 10.833, já sob a égide da Emenda Constitucional nº 20/98**. Essas leis, elegeram, como base de cálculo do PIS e da COFINS, quando apuradas sob o regime não-cumulativo, o faturamento mensal, assim entendido o **total das receitas auferidas pela pessoa jurídica**, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (artigo 1º, caput), sobejando certo que, nos aludidos diplomas legais, estabeleceu-se ainda que o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica (artigo 1º, § 1º).

A partir de então, fez-se presente a existência de **dois regimes normativos** quanto às bases de cálculo do PIS e da COFINS: (i) para o regime cumulativo, a definição de faturamento mensal/receita bruta, dada pela Lei Complementar 70/91, como o que decorra das vendas de mercadorias ou da prestação de serviços de qualquer natureza, vale dizer a soma das receitas oriundas das atividades empresariais, não se considerando receita bruta de natureza diversa, a qual se perpetuou com a declaração de inconstitucionalidade do § 1º, do artigo 3º, da Lei 9.718/98; e (ii) para o regime não-cumulativo, por imposição das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 (observado o princípio da anterioridade nonagesimal), o conceito de faturamento mensal como a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

O contribuinte, para o ano-calendário de 2002 apurou IRPJ pelo lucro real (consoante se pode observar na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais -DCTF- 2.1, à fl.875). De fato, as empresas de fomento comercial (factoring) estão obrigadas ao lucro real (Lei nº 9.718, art. 14, inciso VI). Isso implica sua sujeição à incidência não-cumulativa do PIS com base de cálculo majorada a partir de abril de 2002 (Art. 8º, II da Lei 10.637/2002) e, portanto, à apuração da base de cálculo sobre a totalidade das receitas auferidas, consoante na forma do Art. 1º, §1º da referida lei.

Sendo assim, mister seria ser afastada a exigência de PIS, até 04/2002, e de COFINS – esta integralmente - constantes do lançamento objurgado. Considerando, entretanto, que o auto de infração não aplicou o novel dispositivo legal, fica impedida a aplicação da conclusão acima em função do Art. 146 do CTN, razão pela qual, neste ponto, acompanho a relatora para excluir a incidência de PIS e COFINS no presente caso.

Pelo exposto, voto em dar provimento em parte ao recurso voluntário para **a) afastar a aplicação da multa de lançamento de ofício prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996; b) declarar a decadência do direito de lançamento dos tributos**

Processo nº 10315.001588/2007-11  
Acórdão n.º **1801-001.889**

**S1-TE01**  
Fl. 1.102

---

**cujos fatos impositivos ocorreram antes de novembro de 2002; c) e para afastar a exigência de PIS e COFINS contidas no auto de infração.**

(assinado digitalmente)

Alexandre Fernandes Limiro