



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

Processo nº 10580.732687/2012-68
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Resolução nº **1402-000.259 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 03 de junho de 2014
Assunto Diligência
Recorrente FAZENDA NACIONAL E MEGAGIRO DISTRIBUIDORA LTDA
Recorrida OS MESMOS

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência nos termo do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente

(assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Carlos Mozart Barreto Vianna, Carlos Pelá, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo de Andrade Couto e Paulo Roberto Cortez.

Relatório

Por bem refletir o litígio, adoto o relatório da decisão recorrida até aquela fase processual, complementando-o ao final:

Trata o processo em questão de Autos de Infração referentes ao ano-calendário de 2008, para exigência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ no valor de R\$ 14.092.834,55; da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL no valor de R\$ 4.235.050,36; da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS no valor de R\$ 4.411.510,76, e da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS no valor de R\$ 955.827,28 que após sofrerem acréscimos de juros de mora e multa de ofício de 75%, perfazem um total de R\$ 50.971.013,79.

De acordo com a descrição dos fatos do auto de infração do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ, o lançamento foi efetuado sob as seguintes alegações:

Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que a escrituração mantida pelo contribuinte é imprestável para determinação do Lucro Real, uma vez que não contempla seu movimento bancário, nem em conta própria, banco conta movimento, nem na conta caixa. Enquadramento Legal Art. 530, inciso II, do RIR/99

Infração 01 - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - Valor apurado conforme Termo de Verificação anexo. Enquadramento Legal: Arts. 27, inciso I, e 42 da Lei nº 9.430/96; arts. 532 e 537 do RIR/99.

Em decorrência dos mesmos pressupostos fáticos da infração 01, foram lavrados os autos de infração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS.

Do Termo de Verificação Fiscal.

Em síntese, o Termo de Verificação Fiscal esclarece o seguinte:

- a) *Da análise dos extratos bancários, do contribuinte, selecionamos diversos lançamentos de crédito, objetivando obter comprovação das respectivas origens, o que motivou a lavratura dos TERMOS DE CONSTATAÇÃO E DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 001 a 003, nos quais intimamos, o contribuinte, a informar, por escrito, os números das páginas dos seus livros contábeis em que foram escriturados todos os lançamentos (lançamentos e contrapartidas) referentes a cada um dos valores creditados, em suas contas bancárias, conforme relação, informando, por escrito, e comprovando,*

através de documentação hábil e idônea, a origem e tributação dos respectivos recursos;

- b) Em resposta aos termos lavrados, o contribuinte apresentou um vasto documental, alegando, dentre outras coisas, que em virtude de peculiaridades de sua atividade empresarial, recebia valores que seriam meros repasses financeiros a serem transferidos a outras empresas, pleiteia que suas receitas sejam consideradas como oriundas de atividade comercial, fatos estes que não consideramos por não encontrarmos respaldo legal para acatá-los. O fiscalizado nos informou que os valores listados abaixo não seriam receitas da atividade, e sim empréstimos bancários, contraídos junto ao Banco Indusval Multistock :*
- c) O fiscalizado apresentou, como prova dos referidos empréstimos bancários, os seguintes documentos:*
- d) "CÉDULA DE CRÉDITO BANCÁRIO - CONTA GARANTIDA", Nº 5643, datada de 21/01/2008, vencimento 22/04/2008, valor limite de credito de R\$ 1.000.000,00;*
- e) "CARTA DE FIANÇA", Nº 1815/06, datada de 23/11/2006, vencimento 23/11/2007, valor afiançado de R\$ 1.000.000,00;*
- f) "ADITAMENTO A CARTA DE FIANÇA BANCARIA Nº 1815/06", emitida em 23/11/2006", de 17/10/2007, prorrogando o vencimento para 24/11/2008, mantendo o valor afiançado de R\$ 1.000.000,00 ;*
- g) "ADITAMENTO A CÉDULA DE CRÉDITO BANCÁRIO - CONTA GARTANTIDA", Nº 4982-2, datado de 21/01/2008, aditando a "CÉDULA DE CRÉDITO BANCÁRIO Nº 49X2" (o número X encontrase ilegível), datada de 21/01/2008, alterando o vencimento para 22/04/2008, alterando o limite de credito para R\$ 2.000.000,00;*
- h) "INSTRUMENTO PARTICULAR PARA CONSTITUIÇÃO DE ARBITRAGEM -COMPROMISSO ARBITRAL Nº 6760, datada de 23/07/2008, vencimento 20/11/2008, valor do principal RS 1.000.000,00;*
- i) "INSTRUMENTO PARTICULAR PARA CONSTITUIÇÃO DE ARBITRAGEM (COMPROMISSO ARBITRAL) " Nº 4982-2, datada de 18/01/2008, data do vencimento 22/04/2008, no valor de R\$ 2.000.000,00 ;*

- j) *Cópia de documentos intitulados "Extrato Indusval" referente aos meses de janeiro a julho e de setembro a novembro ;*
- k) *Considerando que as informações e os documentos citados nos itens 2 e 3, por si só, não comprovam nenhum dos seus respectivos valores, lavramos o TERMO DE RELNTLMAÇÃO FISCAL N 0001, solicitando as devidas informações e comprovações ;*
- l) *Em resposta ao TERMO DE REINTIMAÇÃO FISCAL N 0001, o*
fiscalizado nos apresentou, novamente, os documentos citados no item 3.1 a 3.6 e o extrato bancário do período, documentos estes que, por si só, não demonstram nem comprovam nenhum dos valores questionados ;
- m) *O fiscalizado, regularmente intimado, não comprovou a escrituração, em seus livros contábeis, dos valores creditados, em suas contas bancárias, nem comprovou sua origem como estranha à atividade social da empresa, dos valores listados abaixo : Junta ao Termo de Verificação nas fls. 39 a 249 planilha contendo todos os depósitos bancários, cuja origem não teria sido justificada.*
- n) *Diante do exposto, estamos lavrando o presente Auto de Infração, baseado no art. 42 da Lei nº 9.430/96, tendo em vista a cobrança dos respectivos tributos federais, considerando como omissão de receita, os valores listados no item 6, que resumimos em valores mensais e trimestrais:*

MES	MENSAL	TRIMESTRAL
<i>Janeiro</i>	<i>10.015.461,76</i>	
<i>Fevereiro</i>	<i>5.929.605,50</i>	
<i>Março</i>	<i>9.058.310,54</i>	<i>25.003.377,80</i>
<i>Abril</i>	<i>10.943.734,67</i>	
<i>Mai</i>	<i>10.995.336,57</i>	
<i>Junho</i>	<i>11.763.471,86</i>	<i>33.702.543,10</i>
<i>Julho</i>	<i>12.730.727,55</i>	
<i>Agosto</i>	<i>10.399.914,13</i>	
MES	MENSAL	TRIMESTRAL
<i>Setembro</i>	<i>16.943.485,40</i>	<i>40.074.127,08</i>
<i>Outubro</i>	<i>15.411.157,14</i>	
<i>Novembro</i>	<i>14.914.805,41</i>	
<i>Dezembro</i>	<i>17.944.349,94</i>	<i>48.270.312,49</i>
Total	<i>147.050.360,47</i>	<i>147.050.360,47</i>

- o) Considerando que a escrituração contábil, apresentada pelo fiscalizado, não contempla seu movimento bancário, nem em conta própria, "banco conta movimento", nem na conta Caixa, o lucro do fiscalizado será arbitrado em virtude de sua escrituração encontrar-se imprestável para identificar a efetiva movimentação bancária, ao fulcro do Inciso II, alínea "a", art. 47, Lei nº 8.981/1999.

Da Impugnação

Cientificada da autuação pessoalmente em 21/11/2012, em 21/12/2012, a autuada contesta o lançamento, apresentando, resumidamente, as seguintes razões:

1. Em cumprimento à intimação, a autuada apresentou, em 19/08/2011, os Livros Fiscais solicitados pela Fiscalização. Entretanto, afirmou o Autuante que não foram entregues as cópias dos extratos bancários, o que ensejou a emissão, pelo Auditor Fiscal, de diversas Requisições de Informações sobre Movimentação Financeira (RMFs) para algumas instituições financeiras, sem a devida autorização judicial, saliente-se.
2. Após as respostas apresentadas pelos Bancos, foram obtidos inúmeros extratos de contas bancárias de titularidade da ora impugnante, os quais consignavam, diversos depósitos recebidos. Em seguida, o i. Fiscal aduziu que "confrontando os extratos bancários, com a escrituração contábil, apresentada pelo fiscalizado, constatamos que a mesma não contempla seu movimento bancário, nem em conta própria, 'banco conta movimento', nem na conta Caixa".
3. Em resposta, a autuada, de boa-fé, apresentou petição, em 24/05/2012 (fls. 991 a 995 dos autos), na qual, inicialmente, explicou que atua no ramo de distribuição e intermediação da venda de recarga pré-paga para telefonia móvel.
4. Salientou, nesta oportunidade, que as principais operadoras de telefonia móvel (TIM, Oi, CLARO e VIVO) habilitam diversas distribuidoras, entre as quais a ora autuada, para realizarem a venda dos créditos pré-pagos de telefones celulares, com o objetivo de atingir o maior número e variedade de localidades possíveis, visando alcançar todo o potencial mercado consumidor.
5. Esclareceu que, normalmente, as empresas habilitadas diretamente pelas operadoras de telefonia móvel (chamadas aqui de "primeiras intermediárias") operam em macroregiões e, para otimizar e conferir maior eficiência à distribuição das recargas de celular pré-pago, firmam contratos com outras empresas (chamadas de "intermediárias secundárias"), com vistas a organizar o mercado e distribuir os produtos em nichos menos abrangentes.
6. Os "intermediários secundários", por sua vez, contratam os chamados "pontos de venda", que, normalmente, são as padarias, bancas de

revistas, farmácias, supermercados, postos de gasolina, pequenas vendas ou mercadinhos de bairro etc, os quais ficam responsáveis pela venda direta das recargas ao consumidor final (clientes de celulares pré-pagos).

7. Explicou a impugnante, em sua petição, que atua neste ramo tanto como "primeira intermediária" (quando é contratada diretamente por uma operadora de telefonia móvel), quanto como "intermediária secundária" (quando é contratada pelas "primeiras intermediárias" e fica responsável por captar e cadastrar os "pontos de venda" e coordenar toda a distribuição para estes das recargas de pré-pago, que, posteriormente, serão vendidos aos consumidores finais).
8. Ao término de um período determinado, cada "ponto de venda" deve prestar contas das operações realizadas e efetuar o pagamento às empresas chamadas de "intermediárias secundárias" dos valores recebidos dos consumidores finais -normalmente, por meio de boletos ou depósitos bancários ou, ainda, por meio de cheques - descontando o valor da sua comissão recebida, que, geralmente, é de 4% a 5% do total auferido.
9. Em outras palavras, os "pontos de venda" repassam às "intermediárias secundárias" toda a receita decorrente da venda das recargas de pré-pago aos clientes, abatendo apenas deste valor o seu percentual de comissão (como dito, 4% a 5%). Em seguida, cada uma das empresas denominadas aqui de "intermediárias secundárias" repassa os valores recebidos dos "pontos de venda" às "primeiras intermediárias", também abatendo o seu percentual de comissão pelas vendas (que gira em torno de 3% a 4%).
10. E por fim, as chamadas "primeiras intermediárias" repassam os valores recebidos às operadoras de telefonia móvel (também descontando o seu percentual de comissão). Importante destacar que estas últimas (as operadoras), por óbvio, recebem a maior "fatia" dos valores decorrentes das vendas de recarga de pré-pago (cerca de 90% de todos os valores auferidos) já que são as prestadoras efetivas do serviço de telecomunicações.
11. Em suma, a ora impugnante deixou bem claro ao ilustre Auditor Fiscal, em sua petição de 24/05/2012, que, muito embora grande parte do produto das vendas de recargas transite em suas contas bancárias, o fato é que um percentual bastante significativo deste montante (mais de 94%) é sempre repassado adiante, seja para as operadoras de telefonia, como a TIM, por exemplo (nas hipóteses em que a impugnante atua como "primeira intermediária") seja para outras empresas chamadas "primeiras intermediárias" (quando a impugnante atua como "intermediária secundária").
12. Em outras palavras, o resultado de sua atividade empresarial, na qualidade de intermediária na distribuição de recargas, restringe-se

apenas à sua comissão (em percentual médio de 4% do total de vendas). Esta é a sua efetiva remuneração.

13. Em seguida, se reportando a planilha disponibilizada pelo i. Auditor contendo os milhares de depósitos efetuados, passou a tratar dos valores creditados em sua conta bancária, esclarecendo que, de acordo com a referida planilha, havia lançamentos em sua conta bancária que totalizaram a quantia de R\$149.318.748,01 (cento e quarenta e nove milhões, trezentos e dezoito mil, setecentos e quarenta e oito reais e um centavos).
14. Inicialmente, a autuada esclareceu que, deste montante, R\$21.447.546,00 (vinte e um milhões quatrocentos e quarenta e sete mil quinhentos e quarenta e seis centavos) referem-se a empréstimos concedidos por instituições financeiras e movimentações bancárias entre contas da própria autuada, juntando a devida comprovação nos Anexos 03 e 04 de sua petição.
15. Com relação ao montante de R\$ 78.331.617,98 (setenta e oito milhões trezentos e trinta e um mil seiscentos e dezessete reais e noventa e oito centavos), explicou que se encontra devidamente registrado em sua contabilidade, conforme comprova a DIPJ do período, bem como o Balanço e Demonstração de Resultados devidamente assinados, juntados no Anexo 05.
16. Por fim, quanto ao valor de R\$ 49.529.683,21 (quarenta e nove milhões quinhentos e vinte e nove mil seiscentos e oitenta e três reais e vinte e um centavos), a ora impugnante demonstrou, naquela oportunidade, que tal montante apenas transitou pelas suas contas bancárias, tendo sido repassados às outras empresas intermediárias (nas hipóteses em que a autuada atua com "intermediária secundária"), por se tratar de valores decorrentes da venda de recargas de celulares.
17. Neste sentido, a impugnante apresentou, nos Anexos 06 e 07, os contratos firmados com essas outras empresas (RV Tecnologia e Sistemas S/A e a Tendência Informações e Sistemas Ltda.), os recibos emitidos por elas, atestando que receberam as quantias, bem como os comprovantes de depósito e boletos bancários pagos, que demonstram, categoricamente, que esses valores foram efetivamente repassados para elas.
18. Entretanto, completamente alheio a tal realidade (data maxima vénia), o ilustre Auditor Fiscal entendeu por bem ignorar esses fatos e resolveu autuar a empresa, com fundamento no art. 42 da Lei ng. 9.430/96, presumindo como omissão de receitas todos os depósitos efetuados nas contas bancárias da ora impugnante, já que, sob sua ótica, não restou devidamente comprovada pelos documentos apresentados a origem destes depósitos.
19. Como se não bastasse, o Agente Fiscal ainda aplicou um percentual de presunção do lucro de 32% (próprio das atividades de prestação de

serviços), sem apresentar um único fundamento legal para justificar tal atitude, já que a atividade desempenhada pela ora autuada é tipicamente uma atividade de distribuição e venda, que estaria sujeita ao percentual de presunção de lucro de 8% (oito por cento), ao invés de 32% (trinta e dois por cento).

20. *Além presumir a omissão de receitas e de aplicar tal percentual indevidamente majorado, o ilustre Autuante ainda considerou imprestável a escrituração contábil da ora impugnante, uma vez que, segundo o relatório fiscal, "não contempla seu movimento bancário, nem em conta própria, 'banco conta movimento', nem em conta Caixa", optando por arbitrar o lucro, o que resultou num acréscimo de 20%, tendo sido aplicado um coeficiente total, para cálculo do IRPJ, de 38,4% (32% + 20%).*
21. *Em decorrência disso, foi lavrado o presente Auto de Infração, cobrando o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e seus reflexos - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) - no absurdo valor total (incluindo a multa de 75% e juros de mora) de R\$ 50.971.013,79 (cinquenta milhões novecentos e setenta e um mil treze reais e setenta e nove centavos).*
22. *Ou seja, para evitar a realização de um longo e trabalhoso procedimento de Fiscalização, optou-se, neste caso, pelo caminho mais simples (e fácil) da presunção de omissão de receita, tendo o Fisco transferido para o contribuinte todo o ônus de se autofiscalizar, impondo-lhe a complicada e difícil missão de comprovar neste processo a origem de, literalmente, milhares de depósitos bancários efetuados em sua conta, sob pena e risco de ter contra si constituído (definitivamente) um crédito tributário absolutamente impagável.*
23. *E fato que o expediente da presunção de omissão de receitas decorrente de depósitos de origem não comprovada é um instrumento ou uma "arma" extremamente poderosa a que dispõe o Fisco, para coibir e impedir a sonegação tributária que tanto prejudica o País, constituindo, portanto, um grande avanço a sua expressa previsão no art. 42 da Lei nº. 9.430/96. Porém, como tal, há de ser utilizado com muita cautela e parcimônia, a fim de se evitar o cometimento de arbitrariedades e injustiças, como a que ora se verifica.*
24. *Neste sentido, muito embora reconheça que cometeu um equívoco ao não contabilizar as referidas contas bancárias, a autuada já antecipa que providenciou toda a sua recontabilização referente ao ano de 2008, incluindo todos os lançamentos bancários em sua contabilidade (o que será apresentado neste feito), tendo concluído, ao final deste procedimento, que não restou saldo de imposto a pagar, o que demonstra tratar-se de um erro formal cometido anteriormente, e não de uma intenção de sonegar tributo, já que todo o seu resultado fora devidamente oferecido à tributação, repita-se.*

25. Além disso, há de se destacar que a ora impugnante agiu de boa-fé durante todo o procedimento de Fiscalização, tendo respondido às intimações feitas, bem como apresentado todos os documentos que, naquele instante, julgava necessários e suficientes para comprovar a origem dos depósitos bancários.
26. DA DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE DESENVOLVIDA PELA AUTUADA - Neste contexto, importa salientar que as principais operadoras de telefonia móvel (TIM, OI, CLARO e VIVO) habilitam diversas distribuidoras para realizarem a venda dos créditos pré-pagos de telefones celulares. E é neste ramo que a ora impugnante está inserida, ou seja, na distribuição e intermediação da venda de recarga pré-paga para telefonia móvel (esta é sua atividade principal, mas não a única, conforme se examinará adiante).
27. DA EMISSÃO DOS DOCUMENTOS FISCAIS PELA AUTUADA - Conforme examinado no tópico anterior, a atividade de venda e distribuição de recarga para celulares pré-pagos é, de certo modo, uma atividade atípica, que apresenta algumas peculiaridades. Explica-se. Muito embora a impugnante realize a venda e distribuição de um bem (que é a "recarga física" ou a "recarga eletrônica"), na realidade, o que se está "vendendo" não é, propriamente, uma "mercadoria" (para fins de incidência do ICMS, por exemplo).
28. Em verdade, o que se está "comercializando" é um meio ou um instrumento que possibilitará, posteriormente, a prestação do serviço de telecomunicações pelas operadoras de telefonia móvel aos consumidores finais (que adquirem as recargas de pré-pago). Em outras palavras, quando o usuário final se dirige a um dos "pontos de venda" cadastrados pela ora impugnante e efetua a recarga do seu crédito de celular pré-pago, ele não está pagando por uma "mercadoria", ou seja, o que ele deseja adquirir não é o cartão físico de recarga ou a recarga eletrônica, pura e simplesmente.
29. Na prática, ele está pagando por um serviço de telecomunicações, que, como dito, será prestado pelas "operadoras de telefonia móvel". Logo, sob uma ótica contábil-fiscal não se pode analisar a atividade desempenhada pela ora impugnante da mesma forma que se examinaria um comerciante atacadista, por exemplo, muito embora ambos realizem a venda de determinados bens (ressalte-se que a palavra "venda" está aqui sendo empregado no seu sentido amplo). Isso porque, no caso do comerciante atacadista (de gêneros alimentícios, por exemplo), cada operação de venda de mercadorias é amparada por uma nota fiscal específica, emitida no ato da venda, em relação à qual o comerciante recolherá, posteriormente, o ICMS (além dos tributos federais).
30. Já no caso da impugnante, apesar de realizar a "venda e distribuição" de recargas de celulares, pré-pagos, sua atividade não está sujeita à incidência do ICMS, uma vez que este imposto é pago apenas pelas

operadoras de telefonia móvel, em razão da prestação do serviço de telecomunicações.

31. *Atenta a esta realidade, a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia (estado no qual a impugnante realiza suas operações) editou o Parecer nº. 00292/2007 (inteiro teor anexo -doc. 03), respondendo a uma Consulta Formal formulada por contribuinte. Eis a ementa do referido Parecer: "ICMS. Consulta. Recarga de telefone celular pré-pago. A responsabilidade pela emissão de nota fiscal e recolhimento do imposto é da empresa prestadora de serviço de telefonia. RICMS-BA/97, art. art. 4º, § 2º, c/c o art. 305."*
32. *Em conclusão, a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia assim consignou: "Da análise da norma transcrita, verifica-se que, na prestação de serviço de telecomunicação através de recarga de telefone celular pré-pago, a responsabilidade pela emissão de nota fiscal e recolhimento do imposto é da empresa prestadora de serviço de telefonia".*
33. *Na situação apresentada, o ICMS é de responsabilidade da operadora de telefonia móvel. Assim sendo, e considerando que, nas vendas de cartões de recarga de telefone celular pré-pago, a consulente, além de não prestar serviço de telecomunicação, não realiza operação relativa à circulação de mercadorias, o entendimento é de que, nessa operação, não lhe cabe o recolhimento do ICMS, nem o cumprimento de qualquer obrigação acessória relativa ao imposto."*
34. *Ou seja, a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia reconheceu, expressamente, que as empresas que atuam neste ramo de "venda" de recarga de celular pré-pago, não estão sujeitas ao recolhimento do ICMS, muito menos ao cumprimento das obrigações acessórias relativas a este tributo, entre as quais, a emissão de documento fiscal. Saliente-se, ainda, que este entendimento não é restrito ao Fisco do Estado da Bahia, já que, a título meramente exemplificativo, o Paraná também adota o mesmo procedimento.*
35. *Mas, por óbvio, o fato de não estar obrigada a emitir uma nota fiscal relativamente a cada "venda" de recarga realizada, não impossibilitará a autuada de comprovar a origem dos depósitos em sua conta bancária por outros meios ou formas. Apenas quer deixar claro, desde já, que essa comprovação não será feita por meio da juntada de uma nota fiscal específica para cada valor depositado, mas, sim, por diversos outros documentos idôneos e hábeis para comprovar todas as suas alegações acerca da origem dos recursos.*
36. *DAS NULIDADES DO PROCEDIMENTO FISCAL ADOTADO -*
Previamente à
análise dos argumentos de mérito da presente defesa, oportunidade na qual a impugnante demonstrará a origem dos valores depositados em sua conta bancária, cumpre, de forma preliminar, suscitar algumas nulidades que macularam o procedimento fiscal realizado.

37. *I - DADOS OBTIDOS POR QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO. NECESSIDADE DE AUTORIZAÇÃO JUDICIAL MESMO APÓS O ADVENTO DA LC Nº 105/01. RECENTE DECISÃO DO STF. É antiga a querela envolvendo as autoridades fiscais e os contribuintes sobre o tema "quebra do sigilo bancário", especialmente quando se trata dos seus aspectos fundamentais, a saber: as circunstâncias autorizadoras, a competência para permiti-la, os limites impostos quanto ao uso e a finalidade dos dados bancários legalmente obtidos".*
38. *Com efeito, a quebra do sigilo bancário realizada no curso deste Processo Administrativo Fiscal não possui nada de legítimo, a começar pela etérea fundamentação apresentada para sua realização. De fato, uma simples leitura da Requisição de Informação de Movimentação Financeira (RMF) permite concluir que a autoridade fiscal requisitante não apresentou nenhum fundamento válido que a justificasse.*
39. *Não assinalou qual a circunstância específica que autorizaria a adoção da medida, vale dizer, qual o comportamento da autuada que se subsumiu ao comando legal. Tal atitude da requisitante, coloca em cheque o pedido formulado, bem como a legalidade das informações prestadas. Afinal, se não está clara a hipótese autorizadora da quebra do sigilo bancário nem há demonstração do relevante interesse público, não se podendo falar em requisição coercitiva.*
40. *Como é notório, tais prescrições normativas encontram-se no seio dos direitos e garantias fundamentais, compondo, pois, um núcleo imutável do texto constitucional, ou, na linguagem clássica, cláusulas pétreas, imodificáveis mesmo por intermédio de emenda à Constituição Federal.*
41. *Por isso, a quebra do sigilo bancário, porquanto representa uma relativização dos direitos fundamentais à intimidade e à inviolabilidade do sigilo de dados, deve ser manejada de forma extremamente cautelosa, sob pena de ferir de morte o desígnio constitucional. Vale dizer, a quebra do sigilo bancário deve respeitar rígidos limites materiais (as circunstâncias que a autoriza) e formais (o procedimento a ser adotado), não sendo necessário dizer que ambos devem se coadunar com os valores coletivos.*
42. *E é por isso que o procedimento realizado pela Fiscalização foi absolutamente ilegal, ensejando, pois, a nulidade do auto de infração impugnado. Vejamos. Com efeito, a quebra do sigilo bancário realizada no curso deste Processo Administrativo Fiscal não possui nada de legítimo, a começar pela etérea fundamentação apresentada para sua realização. De fato, uma simples leitura da Requisição de Informação de Movimentação Financeira (RMF) permite concluir que a autoridade fiscal requisitante não apresentou nenhum fundamento válido que a justificasse.*
43. *Não assinalou qual a circunstância específica que autorizaria a adoção da medida, vale dizer, qual o comportamento da autuada que se subsumiu ao comando legal. Tal atitude da requisitante, coloca em*

cheque o pedido formulado, bem como a legalidade das informações prestadas. Afinal, se não está clara a hipótese autorizadora da quebra do sigilo bancário nem há demonstração do relevante interesse público, não se podendo falar em requisição coercitiva.

44. *A quebra do sigilo, portanto, depende da autorização de órgão imparcial, isento e equidistante, ou seja, pressupõe a intervenção do Poder Judiciário, que é constitucionalmente obrigado a assegurar tal condição. A Receita Federal, por sua vez, não se afigura imparcial neste caso porque possui interesse próprio na produção da prova, consistente em abalizar sua persecução fiscal, tornado-se, em uma só oportunidade, acusador e inquisidor.*
45. *Pois bem. Confirmando esta linha de raciocínio e consolidando a jurisprudência da Corte, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 389.808, ocorrido em 15 de dezembro de 2010, decidiu, por cinco votos a quatro, que a Secretaria da Receita Federal não tem poder de decretar, por ato próprio, a quebra do sigilo bancário do contribuinte, mesmo com a edição da LC 105/01.*
46. *Portanto, o Supremo Tribunal Federal, agora pelo seu Pleno, decidiu definitivamente que a Receita Federal não tem o poder de decretar a quebra do sigilo bancário, pondo fim à discussão que ainda existia. No presente caso, contudo, a requisição das informações bancárias emanou da Receita Federal, atuando sponte própria, o que revela o arbítrio e a ilegitimidade da prova que embasou o auto de infração impugnado. Assim, não resta qualquer dúvida de que o procedimento adotado pela Fiscalização está eivado de vício e deve ser anulado pela própria Administração Pública (Delegacia de Julgamento), conforme Súmula 473 do STF. E se assim é, a impugnante requer a decretação de nulidade absoluta do presente Auto de Infração, pois este fundamentou-se exclusivamente em meio de prova produzido de forma ilícita, decorrente da quebra do sigilo bancário impulsionada exclusivamente pela Receita Federal, sem a interferência de autoridade judiciária.*
47. *NULIDADE - DEPÓSITO BANCÁRIO INEXISTÊNCIA DE AUTORIZAÇÃO LEGAL PARA A PRESUNÇÃO "NO ATACADO". No caso in concreto, o dispositivo legal aplicado foi o descrito no art. 42 da Lei nº 9.430/99, o qual, em síntese, estabelece a possibilidade de cobrança de imposto de renda por presunção de omissão de receita sobre os valores havidos em depósitos bancários não justificados.*
48. *A prescritividade legal mencionada parece ajustar-se com a realidade dos fatos, pois, uma vez não justificada a origem do ingresso de rendimento, é razoável que, por presunção relativa, o Fisco atribua a tal depósito a característica de omissão de receita e efetue o lançamento de cobrança do imposto.*
49. *Aqui, assim bem como nas duas situações acima exemplificadas, a literalidade do texto legal não se coaduna com o fato verificado e descrito pela Auditora. O texto legal reporta-se a excepcionais depósitos, no sentido esporádico, inusitado, único ou espaçado. Enquanto a*

situação fática da impugnante descrita e demonstrada menciona a ocorrência de inúmeros (literalmente, milhares de) depósitos realizados ao longo de doze meses, durante o ano calendário de 2008. Não é sem razão que em julgado recente, sobre depósito bancário, o Conselho exigiu a análise individualizada do depósito, não permitindo a tributação "no atacado". (Cita o Acórdão nº 105-17.098 em 26.06.2008. Publicado no DOU em: 06.03.2009).

50. *O Auditor se limitou a aplicar o texto literal da lei, de forma acrítica, enquanto seu dever seria o de verificar, na prática, para onde tais valores foram carregados e a que título. Isto faz parte do dever legal da Fiscalização nos termos do art. 142 do CTN.*
51. *A observação é pertinente, pois foi incluso no rol dos depósitos não comprovados, inclusive, as transferências entre contas da própria autuada. Isto, por si só, já demonstra a total falta de critério na aplicação da norma e a insubsistência das infrações em comento, na linha da jurisprudência do CARF. Diante do exposto, também por este argumento, requer seja decretada a nulidade do lançamento fiscal ora impugnado.*
52. *III - NULIDADE - INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA DO ART. 42 DA LEI Nº 9430/96. FALTA DE AMPARO LEGAL PARA A PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA GENERALIZADA DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS. NULIDADE. Muito embora tenha absoluta convicção de que, no mérito, pode comprovar a origem dos depósitos bancários, resultando na improcedência da autuação, a impugnante não pode se furtar de suscitar essa preliminar de nulidade, até mesmo como contribuição para que procedimentos fiscalizatórios arraigados de tamanha arbitrariedade não se repitam jamais!*
53. *Com efeito, a ação fiscal pode ser resumida em três atos: a) solicitação de extratos bancários; b) intimação do contribuinte para comprovar a origem de todos os depósitos bancários; c) a presunção de omissão de receitas, decorrente da falta de comprovação, no entender do auditor, da origem de todos os valores depositados na conta bancária da autuada durante o ano de 2008.*
54. *A primeira questão que vem à mente é a seguinte: pode a Fiscalização, tendo acesso a toda movimentação bancária do contribuinte, se acomodar na sua intimação para comprovação da origem de todos os recursos, tributando, por presunção, os depósitos de origem supostamente não comprovadas? A resposta é negativa.*
55. *Esse procedimento inverte a lógica do trabalho fiscalizatório, passando o contribuinte a ter o ônus de se fiscalizar, ou seja, realizar uma verdadeira autofiscalização, sob pena de, não comprovando estar regular, ser tributado por presunção.*

56. *Essa não foi a intenção do legislador ao criar o art. 42 da Lei nº 9.430/96. Como se sabe, a Lei nº. 9.430/96 veio colocar uma pá de cal na antiga discussão acerca da tributação dos depósitos bancários. Antes da sua vigência, os depósitos bancários não poderiam ser considerados fatos jurídicos aptos à cobrança do IRPJ, p. ex., pois não representam, por si só, disponibilidade econômica de renda e proventos, entendimento pacificado inclusive no CARF.*
57. *Mas note-se bem que a Lei nº 9.430/96 não inverteu o dever de fiscalizar. Permanece o Auditor responsável por fiscalizar, investigar a regularidade fiscal do contribuinte, devendo compulsar, para isso, os livros e os respectivos documentos contábeis/fiscais. Mas, ao que parece, a ilustre Fiscalização preferiu autuar, indistintamente, todos os depósitos efetuados em suas contas bancárias, sem entender a atividade empresarial desenvolvida pela autuada e sem sequer investigar a eventual tributação das suas receitas.*
58. *Sendo assim, resta evidente a nulidade dos lançamentos fiscais, uma vez que a Fiscalização, sem amparo legal, inverteu o encargo fiscalizatório, obrigando o contribuinte a comprovar TODA a sua movimentação financeira de 2008, sob pena de tributação por presunção. O art. 42 da Lei ns 9430/96 não autoriza a presunção indiscriminada.*
59. *NULIDADE - APLICAÇÃO DO PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO DO LUCRO DE 32% DE FORMA GENÉRICA, SEM A DEVIDA OBSERVÂNCIA DA ATIVIDADE DESENVOLVIDA PELA AUTUADA. NULIDADE. Consignou, também, a autuada que, pela sua peculiaridade, muito embora não sofra a incidência do ICMS, nem esteja obrigada ao cumprimento das obrigações acessórias próprias deste imposto estadual - já que o que está sendo "comercializado" é um meio ou um instrumento que possibilitará, posteriormente, a prestação do serviço de telecomunicações pelas operadoras de telefonia móvel aos consumidores finais (que adquirem as recargas de pré-pago), este sim tributado pelo ICMS - tal atividade, sem sombra de dúvidas, apresenta todas as feições típicas de uma operação comercial, de venda.*
60. *Isto porque a autuada adquire os cartões pré-pagos ou as recargas eletrônicas diretamente da "operadora de telefonia" (no caso, a TIM) ou das empresas denominadas de "primeiras intermediárias" (as empresas RV Tecnologia e Sistemas S/A e a Tendência Informações e Sistemas Ltda.) e, em seguida, distribui essas "mercadorias" (palavra empregada em seu sentido amplo) para os "pontos de venda", que, por sua vez, realiza a "venda" aos consumidores finais (usuários de celulares pré-pagos). Pode-se dizer que o regime assemelha-se a uma espécie de "venda" por consignação, já que todos os repasses financeiros ao "elo" superior da "cadeia" são efetuados após a "venda" ao usuário final.*

61. Além da operação de distribuição e venda de recarga de pré-pago (recarga física OU eletrônica), de onde vinha a maior parte da receita da empresa, a impugnante esclareceu, ainda, que possuía algumas lojas no Estado da Bahia da operadora TIM, na qual vendia diretamente ao consumidor final aparelhos celulares, acessórios, as próprias recargas, bem como intermediava entre a TIM e os clientes a contratação planos pós-pagos.
62. Nestes casos, a operação consistia, basicamente, em adquirir as mercadorias (celulares, acessórios etc.) e revender aos clientes ("consumidores finais"), obtendo, assim, uma margem pelas vendas. Analisando todo o rol das atividades prestadas pela autuada, talvez a única que apresente alguma feição de serviço seja a de intermediação pela venda de planos pós-pagos, já que a impugnante recebia da TIM uma comissão por este serviço, de acordo com o contrato firmado entre ambas.
63. Entretanto, ao se examinar o Auto de Infração lavrado, observa-se que o ilustre Auditor Fiscal aplicou, indistintamente, para todos os depósitos recebidos em sua conta bancária, o percentual de presunção do lucro de 32% (próprio das atividades de prestação de serviços sem apresentar um único fundamento legal para justificar tal atitude, já que a maior parte das operações realizadas pela ora autuada (talvez, 99%) constitui, tipicamente, uma atividade de distribuição e venda, que estaria sujeita ao percentual de presunção de lucro de 8% (oito por cento), ao invés de 32% (trinta e dois por cento).
64. No caso específico da impugnante, a atividade desenvolvida não constitui uma obrigação de fazer, mas na obrigação de dar (adquire as recargas das operadoras ou das empresas intermediária e distribui para os pontos de venda). Também é importante intermediária e distribui para os pontos de venda). Também é importante consignar que a atividade da impugnante não se confunde com a atividade da própria operadora de telefonia, como exhaustivamente tratado nos tópicos anteriores, donde se conclui que ela não presta serviço de telecomunicações.
65. Diante do exposto, não há como se enquadrar a atividade de venda e distribuição de recarga de celulares pré-pagos como uma prestação de serviço, já que esta apresenta todas as feições de uma operação comercial de venda, ainda que sobre ela não haja incidência do ICMS, devido às suas peculiaridades expostas anteriormente.
66. Neste sentido, por não ter realizado qualquer distinção entre os depósitos recebidos na conta bancária da empresa autuada, optando o Auditor Fiscal por aplicar, indistintamente, para todos os depósitos, o maior percentual de presunção possível, qual seja, o de 32% (próprio das atividades de prestação de serviços), sem apresentar, contudo, um único fundamento legal para tanto, há de ser decretada a nulidade do

*procedimento
também por este argumento.*

realizado,

DO MÉRITO

67. *Superadas as alegações de nulidade da autuação, na remota hipótese de não ser acolhido algum dos argumentos acima expostos, o que conduziria à extinção do presente Auto de Infração e, por conseguinte, do crédito tributário nele materializado, passa a autuada à análise dos argumentos de mérito.*
68. *Desde já, a autuada esclarece que é virtualmente impossível descrever individualmente, nas páginas da Impugnação Administrativa, cada um dos mais de 7.000 depósitos bancários relacionados na planilha apresentada pelo Auditor Fiscal, que possui mais de 215 páginas, cada página contendo dezenas de lançamentos.*
69. *Entretanto, pretende, aqui, a autuada explicar sobre todos os documentos que estão sendo apresentados juntamente com a Impugnação (que, sem dúvida alguma, é um volume bastante considerável), os quais comprovam efetivamente a origem dos depósitos realizados em sua conta bancária, durante todo o ano de 2008, elidindo, assim, a malsinada presunção de omissão de receitas contra si aplicada.*
70. **Operação de recarga física** - *Tratando, inicialmente, da operação de venda de recarga física, a ora impugnante junta ao processo a cópia dos contratos firmados com os vendedores, a cópia de todas as prestações de contas realizadas no período, bem como os comprovantes de depósito em dinheiro/cheque ou de transferência bancária (Anexo5).*
71. *Estes documentos comprovam o recebimento de todos os valores decorrentes das vendas realizadas por cada um dos vendedores, os quais foram depositados nas contas bancárias da autuada, por meio de cheque ou dinheiro, bem como aquelas situações em que os vendedores depositavam os valores em suas próprias contas bancárias e, em seguida, realizavam a transferência para as contas da impugnante, prestando contas com a apresentação dos comprovantes de transferência.*
72. **Operação de recarga eletrônica** - *Com relação à recarga eletrônica, a impugnante esclareceu, anteriormente, que eram instalados em cada um dos "pontos de venda" um equipamento especial (chamado de "terminal POS", decorrente de Point of Sale), semelhante àquelas máquinas para operações com cartões de crédito, que registravam as vendas e autorizavam a recarga de crédito pré-pago nos celulares dos clientes.*
73. *Ao final de cada período específico, o sistema informatizado da impugnante emitia um relatório de liquidação dos valores apurados por cada um dos "pontos de venda". Em seguida, era emitido um boleto bancário pela própria máquina "POS", consignando o valor que deveria ser repassado para a impugnante, já abatido o percentual de comissão daqueles, que, como dito, era de 4%, em média. Neste sentido, a*

impugnante requer a juntada do cadastro dos pontos de venda, de alguns contratos por amostragem, bem como de todos os relatórios de liquidação emitidos durante o ano de 2008 (Anexo), que comprovam os valores.

74. *Requer, também, a juntada de todas as notas fiscais de venda de recargas, emitidas pela TIM, durante o ano de 2008 (Anexo), bem como as notas de saídas das recargas da TIM, emitidas pela MEGAGIRO (Anexo), demonstrando que houve efetivo faturamento destes valores.*
75. *Pleiteia, ainda, a juntada dos comprovantes dos repasses dos valores à TIM, bem como às demais empresas ("primeiras intermediárias", no caso, a RV Tecnologia e Sistemas S/A e a Tendência Informações e Sistemas Ltda.) (Anexo), demonstrando, assim, que, dos valores recebidos pelos "pontos de venda", a maior parte era destinada a estas empresas, ficando a impugnante apenas com o percentual correspondente à sua margem, que, como visto, girava entre 2,5% a 7%. Além disso, a autuada está juntando cópia dos contratos firmados Com todas as empresas com as quais manteve relação comercial (Anexo).*
76. *Além disso, a autuada está juntando cópia dos contratos firmados com todas as empresas com as quais manteve relação comercial (Anexo).*
77. **Operação das Lojas** - *Esclarece, ainda, a impugnante, que conforme explicado anteriormente, além da operação de distribuição e venda de recarga de pré-pago (recarga física ou eletrônica), possuía, ainda, algumas lojas da operadora TIM, na qual vendia diretamente ao consumidor final aparelhos celulares, acessórios, as próprias recargas, bem como intermediava entre a TIM e os clientes a contratação de planos pós-pagos.*
78. *Nestes casos, todas as vendas foram realizadas por meio de notas ou Cupons Fiscais. Requer, portanto, a juntada integral de todas as notas e cupons fiscais emitidos pelas Lojas (Anexo) no período objeto da autuação, que demonstram todo o seu faturamento.*
79. *Requer, ainda, a juntada dos extratos emitidos pelas administradoras de cartões de crédito (Anexo), comprovando os valores recebidos pelas vendas feitas nesta modalidade. Importante destacar, neste ponto, que como diversas compras feitas pelos clientes utilizando os cartões de crédito são parceladas, é impossível estabelecer uma conexão exata entre cada operação realizada e o depósito recebido em sua conta bancária.*
80. *Anexa, também, à presente defesa a cópia das notas fiscais de serviço emitidas no período (Anexo), relativamente aos serviços de intermediação na contratação de planos pós-pagos entre os clientes e a TIM.*

81. **Transferências entre contas da mesma titularidade** - *Além dos documentos anteriormente referidos, que tratam da comprovação da sua*

receita decorrente do exercício da atividade operacional, a autuada requer a juntada de todos os extratos bancários (Anexo), os quais demonstram a inclusão pela Fiscalização de valores decorrentes de transferências entre contas de mesma titularidade, o que denota um grave equívoco cometido pelo Fiscal, contrariando a redação do próprio art. 42, § 32, I, da Lei nº 9.430/96.

82. **Contratos de locação com a CEMIG** - A autuada esclarece, ainda, que possui um imóvel situado no Estado de Minas Gerais, em relação ao qual firmou contrato de locação com a CEMIG (Anexo) em relação ao qual firmou contrato de locação com a CEMIG (Anexo).
83. **Contratos de empréstimos com a empresa Somamix Distribuidora Ltda** - Ademais, a autuada firmou contratos de empréstimos com a empresa Somamix Distribuidora Ltda., os quais estão anexados à presente impugnação (Anexo), demonstrando, assim, a origem dos valores depositados em sua conta bancária.
84. Para facilitar o exame de todos os documentos, a autuada apresenta a planilha anexa (Anexo), que consolida toda a relação de depósitos bancários selecionados pela Fiscalização e informa a origem de cada um deles, indicando em qual documentação poderá ser confirmada.
85. **Conclusões** - Como se pode observar, a farta documentação ora anexada comprova efetivamente a origem de todos os depósitos realizados em suas contas bancárias. Importa salientar, neste ponto, que a Jurisprudência do CARF é uníssona no sentido de que, uma vez comprovada a origem dos valores, caberá à Fiscalização aprofundar a fiscalização, a fim de verificar se o contribuinte, de fato, recolheu todos os tributos devidos.
86. Entretanto, a autuada reitera, aqui, que todos os valores em questão foram efetivamente, oferecidos à tributação, o que será tratado melhor no tópico seguinte. Sendo assim, comprovada a origem dos valores depositados nas contas bancárias da impugnante, resta elidida a presunção de omissão de receita, razão pela qual o auto de infração é improcedente.
87. **DEDUÇÃO DA PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA DE TODO O FATURAMENTO TRIBUTADO NO PERÍODO** - Entretanto, por eventualidade, na hipótese de se entender que, apesar de todo o esforço da autuada, não restou comprovada a origem dos recursos, requer, ao menos, que seja deduzido da presunção de omissão de receita todo faturamento tributado no período, sob pena de cobrança dos tributos em duplicidade.
88. **DA RECONTABILIZAÇÃO REALIZADA PELA AUTUADA** - Como já afirmado inúmeras vezes ao longo da presente defesa, a autuada tem absoluta convicção de que não sonegou tributo ao Erário. E, neste sentido, informa que,

no curso da Fiscalização que culminou na lavratura da presente autuação, providenciou a recontabilização de todos os seus lançamentos, inserindo em sua contabilidade todos os depósitos realizados em suas contas bancárias, apurando, ao final deste procedimento, que, de fato, toda a sua receita foi oferecida à tributação.

89. Como prova disso, a ora impugnante requer a juntada ao Auto dos seus livros Diário e Razão devidamente recontabilizados (Anexo), nos quais se poderá constatar a inserção de toda a sua movimentação bancária na contabilidade.
90. Ou seja, como já afirmado no início da presente defesa, a autuada não quer evitar ou se furtar à Fiscalização. Muito pelo contrário!!! A ora impugnante deseja ser efetivamente fiscalizada, oportunidade na qual se constatará que todos os valores em questão (que corresponderam à sua efetiva receita), foram devidamente tributados! E se, eventualmente, for apurado algum crédito tributário remanescente, o que, sinceramente, não acredita, que seja cobrado sobre uma base de cálculo correta, justa e razoável.

DO PEDIDO DE REALIZAÇÃO DE PERÍCIA TÉCNICA

91. Conforme examinado no tópico anterior, a autuada apresentou na presente defesa todos os documentos de que dispõe, necessários para comprovar a origem dos depósitos efetuados em suas contas bancárias.
92. Entretanto, apesar de tal documentação estar devidamente descrita e explicada, a sua imensa quantidade dificulta sobremaneira o exame pelos nobres Julgadores, justificando, assim, a realização de uma perícia por Auditor independente e estranho ao feito, na forma do art. 16, IV, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (Decreto nº 70.235/1972), a fim de se apurar minuciosamente todas as alegações aqui sustentadas. Apresenta quesitos e indica perito.
93. Ante todo o exposto, entende a impugnante que foram devidamente comprovadas todas as suas alegações, bem como a origem dos depósitos bancários efetuados em suas contas, por meio dos documentos apresentados, devendo ser julgado improcedente este Auto de Infração (caso sejam ultrapassadas as preliminares de nulidade anteriormente deduzidas).
94. Entretanto, na remota hipótese de serem ultrapassados todos os argumentos até aqui sustentados e em homenagem ao princípio da eventualidade, o que não acredita a impugnante, já que representaria o encerramento de suas atividades (ocasionando a demissão de centenas de empregados), vem apresentar seus argumentos finais.
95. I - IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO DO LUCRO DE 32%. REDUÇÃO PARA O PERCENTUAL DE 8%. - Conforme já explicitado no tópico das

PRESUNÇÃO DO LUCRO DE 32% DE FORMA GENÉRICA, SEM A DEVIDA OBSERVAÇÃO DA ATIVIDADE DESENVOLVIDA PELA AUTUADA. NULIDADE.", a ora impugnante demonstrou que a maior parte de suas operações realizadas (talvez, 99%) constitui, tipicamente, uma atividade de distribuição e venda, que estaria sujeita ao percentual de presunção de lucro de 8% (oito por cento).

96. *II - IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO DA PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA COM O ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO*

97. *Expôs, também, a autuada quem além presumir a omissão de receitas e de aplicar tal percentual indevidamente majorado de 32%, o ilustre Autuante ainda considerou imprestável a escrituração contábil da ora impugnante, uma vez que, segundo o relatório fiscal, "não contempla seu movimento bancário, nem em conta própria, 'banco conta movimento', nem em conta Caixa", optando por arbitrar o lucro, o que resultou num acréscimo de 20%, tendo sido aplicado um coeficiente total, para cálculo do IRPJ, de 38,4% (32% + 20%). Todavia, há de se consignar que a cumulação destes dois procedimentos ou roteiros de Fiscalização é absolutamente incompatível.*

98. *Isto porque, ao se presumir a omissão de receita (com base em depósitos de origem não comprovada), o Fiscal não está analisando a contabilidade do contribuinte. Ao contrário disso, está se amparando numa mera presunção da ocorrência do fato gerador.*

99. *Já o lucro arbitrado tem seu fundamento na dificuldade de identificação do fato gerador, e não na sua presunção. Ou seja, o contribuinte possui a contabilidade, que é analisada pela Fiscalização, mas esta não mereceu fê, por alguma razão, que deve ser justificada. E tal fato conduz ao arbitramento.*

100. *Ora, se o roteiro de fiscalização utilizado baseou-se, integralmente, numa presunção, não tendo sido sequer analisada a contabilidade da empresa, jamais poderia ter sido aplicada a majoração de 20% decorrente do arbitramento do lucro, pois esta é uma medida imposta para se identificar alguma base de cálculo possível.*

101. *Deste modo, requer seja excluída a majoração decorrente do arbitramento do lucro, na remota hipótese de ser mantida a autuação fiscal.*

102. *NÃO INCIDÊNCIA DOS JUROS MORATÓRIOS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO -Por fim, requer a impugnante seja afastada a incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício, uma vez que, no âmbito dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, a legislação atualmente em vigor não autoriza a exigência de juros sobre multa.*

103. *DO PEDIDO - Ante o exposto, pleiteia a impugnante pelo acolhimento dos seus argumentos, a fim de que seja julgada nula a presente autuação fiscal. Na hipótese de restarem superadas as preliminares de nulidade*

suscitadas, requer, no, mérito, seja reconhecida a total improcedência do Auto de Infração sob exame, extinguindo-se, por conseguinte, o débito tributário em questão, uma vez que restou comprovada a origem dos depósitos bancários efetuados nas contas da autuada, tendo sido elidida, portanto, a presunção de omissão de receita.

104. *Por fim, em homenagem ao princípio da eventualidade, na remota hipótese de restarem superados todos os seus argumentos anteriormente citados, o que, sinceramente, não se espera, pleiteia a autuada (i) pela redução do percentual de presunção do lucro de 32% para 8%; (ii) pelo afastamento da majoração de 20% decorrente do arbitramento do lucro; e (iii) pela não incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício.*

A decisão de origem julgou a impugnação parcialmente procedente, excluindo da quantificação da receita omitida somente os valores referentes a transferências bancárias entre contas do próprio Interessado, a empréstimos efetivamente comprovados. Decidiu-se ainda deduzir da exigência os valores de tributos declarados em DCTF. Em relação à parcela exonerada, recorreu-se de ofício.

Intimado da decisão, o Interessado apresentou recurso voluntário de fls. - , reafirmando as razões de impugnação, inclusive o pedido de perícia, e discordando das conclusões da DRJ quanto à ausência de comprovação de origem dos depósitos bancários.

É o relatório.

Voto

Conselheiro FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

De igual forma, tendo sido exonerada parcela de crédito tributário superior a R\$ 1.000.000,00, deve também ser conhecido o recurso de ofício.

1 RESUMO DA LIDE

Conforme já relatado, trata-se de exigência de IRPJ e reflexos, com arbitramento de lucros, em razão de omissão de receitas por presunção legal (depósitos bancários supostamente sem de comprovação da origem de valores (art. 42 da Lei nº 9.430/96). O arbitramento de lucros deu-se em razão de a movimentação financeira/bancária não se encontrar devidamente registrada na escrituração da Recorrente.

A Recorrente contesta os valores apurados como receita tributável omitida, aduzindo, em apertada síntese, que por atuar no ramo de distribuição e intermediação da venda de recarga pré-paga para telefonia móvel, a maior parte das suas vendas (mais de 94%), apenas transita em suas contas bancárias, sendo posteriormente repassada para as operadoras de telefonia ou outra intermediárias, concluindo ao final que "*o resultado de sua atividade empresarial, na qualidade de intermediária na distribuição de recargas, restringe-se apenas à sua comissão (em percentual médio de 4% do total de vendas)*". Contesta ainda a coexistência de lançamento com base em depósito bancário e o arbitramento de lucros, bem como o coeficiente de presunção de lucro utilizado pela Fiscalização.

2 RECURSO DE OFÍCIO

A exoneração do crédito tributário se deu em razão da comprovação de inclusão no montante de receitas consideradas omitidas e transferências bancárias entre contas da própria Recorrente e empréstimos creditados em contas corrente da Recorrente.

Outra parcela de exoneração do crédito tributário diz respeito à dedução, do montante exigido de ofício, dos valores já declarados em DCTF.

A decisão recorrida bem analisou as questões fáticas, comprovando-se a ocorrência das transferências bancárias entre contas da própria Recorrente e créditos bancários relativos a operações de mútuos. Ato contínuo, aplicou o disposto no *caput* do art. 42, e seu §

3º, I, da Lei nº 9430/96, abatendo-se os valores comprovados da quantificação da receita omitida.

De igual forma, por considerar que a receita levada a tributação pela Fiscalização corresponde ao total auferido pela autuada, deduziu os valores declarados em DCTF, impossibilitando, assim, dupla cobrança dos valores correspondentes.

Compulsando os elementos de prova constantes dos autos, a decisão recorrida deve ser mantida por seus próprios fundamentos, nos termos do art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784, de 1999.

Isso posto, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

3 RECURSO VOLUNTÁRIO

3.1 DAS ARGUIÇÕES DE NULIDADE

No entendimento da Recorrente, a autuação seria nula em razão dos seguintes pontos:

- Sigilo bancário: os dados teriam sido obtidos por quebra do sigilo bancário sem a necessária autorização judicial mesmo após o advento da LC nº 105/01. Cita recente precedente do STF;

- Depósitos Bancários: não haveria autorização legal para utilização da presunção legal “no atacado”. O Auditor teria se limitado a aplicar o texto literal da lei, de forma acrítica, enquanto seu dever seria o de verificar, na prática, para onde tais valores foram carreados e a que título. Isto faria parte do dever legal da Fiscalização, conforme determina o art. 142 do CTN. Questiona, assim, a possível falta de amparo legal para presunção de omissão de receita de depósitos bancários, de forma generalizada, obrigando o contribuinte a proceder a uma autofiscalização ante à inversão do ônus da prova trazido pela presunção legal;

- Percentual de presunção de lucro de 32%: alega que houve aplicação de tal percentual de forma genérica, inobservando-se a atividade desenvolvida pela autuada.

Passo a análise das nulidades suscitadas.

3.1.1 SIGILO BANCÁRIO E NULIDADE

Entre os direitos e garantias fundamentais, a Constituição Federal de 1988, no artigo 5º, XII, assegura que “é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal.” Entre os dados cuja a inviolabilidade está assegurada, nos dizeres da Recorrente, encontra-se o sigilo bancário, somente sendo admitido seu acesso, com ordem judicial, para fins criminais.

Da leitura da norma constitucional acima transcrita depreende-se que o legislador constituinte estabeleceu limites ao legislador ordinário, isto é, somente permitiu a edição de lei regulando o acesso ao sigilo bancário mediante duas condições: a) para fins de investigação criminal; b) mediante ordem judicial.

Da leitura da norma constitucional acima transcrita depreende-se que o legislador constituinte estabeleceu limites ao legislador ordinário, isto é, somente permitiu a edição de lei regulando o acesso ao sigilo bancário mediante duas condições: a) para fins de investigação criminal; b) mediante ordem judicial.

O ponto principal do recurso em que se baseia o recurso é se o legislador ordinário poderia ter editado a Lei Complementar nº 105, de 2001 e a Lei nº 10.147, de 2001, outorgando poderes à Administração para requisitar a movimentação financeira dos contribuintes. Mais, além desta indagação há que se verificar se o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão da Administração que é, tem competência para conhecer e julgar questões afetas à constitucionalidade das leis.

Inicialmente, observo que sancionada determinada lei ela entra no sistema jurídico e presume-se constitucional até que seja declarada sua inconstitucional, retirando-a do sistema ou impedindo sua aplicação em relação ao caso concreto, isto é “inter partes”. Por outro lado, o Judiciário pode deixar de aplicar lei que a considere inconstitucional, contudo, o mesmo não se aplica em relação à Administração. A razão desta lógica é que o Estado-Administração não pode avocar para si a prerrogativa de julgar a constitucionalidade ou não de lei. Tal prerrogativa, por força das previsões contidas nos artigos 97, 102, I, compete ao Poder Judiciário.

À luz do artigo 103, I, da Constituição Federal, o chefe do Poder Executivo, no caso o Presidente da República, tem legitimidade para propor ação direta de inconstitucionalidade sustentando que determinada lei viola da Constituição. Contudo, nem o Presidência da República e tampouco os demais órgãos da Administração podem deixar de cumprir lei sob o pretexto de que esta viola norma Constitucional. Neste sentido, à luz do artigo 26-A, § 6º, I, do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, a seguir transcrito, os Conselheiros do Carf somente podem deixar de aplicar lei sob o fundamento de inconstitucionalidade após o Supremo Tribunal Federal, por seu Plenário, em controle concentrado ou difuso, por decisão definitiva, ter reconhecido a inconstitucionalidade da norma.

Art. 26-A. 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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

....

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Sobre a matéria este Conselho já pacificou seu entendimento por meio da Súmula nº 2, cujo teor é o seguinte:

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

Não desconheço que em 15/12/2010, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 389.808/PR, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria, proferiu decisão que pode ser sintetizada na ementa abaixo transcrita, publicada no DJe-086 em 10-05-2011:

SIGILO DE DADOS – AFASTAMENTO. Conforme disposto no inciso XII do artigo 5º da Constituição Federal, a regra é a privacidade quanto à correspondência, às comunicações telegráficas, aos dados e às comunicações, ficando a exceção – a quebra do sigilo – submetida ao crivo de órgão equidistante – o Judiciário – e, mesmo assim, para efeito de investigação criminal ou instrução processual penal.

SIGILO DE DADOS BANCÁRIOS – RECEITA FEDERAL. Conflita com a Carta da República norma legal atribuindo à Receita Federal – parte na relação jurídico-tributária – o afastamento do sigilo de dados relativos ao contribuinte.

Ocorre que o acórdão exarado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 389.808/PR, com a ementa acima transcrita, foi desafiado por embargos de declaração, com pedido de modificação da decisão.

Pelo que apurei em pesquisa realizada, os citados embargos foram recebidos por despacho datado de 07/10/2011 e ainda encontram-se pendentes de julgamento.

Assim, por estarmos diante de acórdão do Plenário do Supremo Tribunal Federal que não transitou em julgado, com base na decisão resultante do RE 389.808/PR, não é possível, nesta instância administrativa, deixar de aplicar as disposições constantes na Lei Complementar nº 105, de 2001 e na Lei nº 10.174, de 2001.

Ainda em relação ao tema, em 20/11/2009, ao examinar o Recurso Extraordinário nº 601.314/MG, relatado pelo Ministro Ricardo Lewandowski, o Supremo Tribunal Federal reconheceu, quanto à matéria, a existência de repercussão geral, nos termos do artigo 543-B, do Código de Processo Civil. Neste sentido, segue a ementa da decisão:

CONSTITUCIONAL. SIGILO BANCÁRIO. Fornecimento de informações sobre movimentação bancária de contribuintes, pelas instituições financeiras, diretamente ao fisco, sem prévia autorização judicial (lei complementar 105/2001). Possibilidade de aplicação da lei 10.174/2001 para apuração de créditos tributários referentes a exercícios anteriores ao de sua vigência. Relevância jurídica da questão constitucional. existência de repercussão geral.

Neste sentido, quer da análise do Recurso Extraordinário nº 389.808/PR, ou do Recurso Extraordinário nº 601.314/MG, não se identifica decisão definitiva do STF reconhecendo a inconstitucionalidade das normas invocadas pela recorrente.

Quanto ao procedimento para acesso às informações bancárias diretamente pela Receita Federal, convém tecer alguns comentários adicionais.

A respeito da suposta quebra de sigilo bancário, convém reforçar que o parágrafo único do art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 2001, estabelece que as informações e documentos obtidos pela RFB junto às instituições financeiras serão conservados em sigilo.

No mesmo sentido, o mesmo diploma legal estabelece em seu art. 1º, § 3º, VI, que não constitui violação do dever de sigilo a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos seus arts. 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º e 10.

Para preservar a inviolabilidade do direito constitucional que as pessoas têm à intimidade e à privacidade, preceitua o § 5º do art. 5º da precitada LC que: "As informações a que refere este artigo serão conservadas sob sigilo fiscal, na forma da legislação em vigor". Relativamente ao sigilo fiscal vigora o art. 198 do Código Tributário Nacional, lei

materialmente complementar, que, no seu caput, de acordo com a nova redação atribuída pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, assim dispõe: "Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades". Portanto, as informações bancárias sigilosas são transferidas à administração tributária da União sem perderem a proteção do sigilo.

Argumenta também a Recorrente que o procedimento fiscal seria nulo em razão de suposta "quebra" de seu sigilo bancário.

A nulidade no processo administrativo fiscal é regulada pelos arts. 59 a 61 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, e alterações posteriores, abaixo transcritos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1.º. A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2.º. Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3.º. Quando puder decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Acrescido pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio. (grifo nosso)

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

A despeito do já exposto, no caso concreto não há qualquer dúvida quanto à ausência de prejuízo ao contribuinte, tanto que, conseguiu defender-se plenamente.

Nesse aspecto, frise-se que a possibilidade de defesa foi amplamente viabilizada pela descrição dos fatos realizada pela autoridade fiscal.

3.1.2 AUTUAÇÃO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS – COEFICIENTE DE PRESUNÇÃO DE LUCRO

Em relação a tais temas, deixo-os de tratar como preliminares, por dizerem respeito ao mérito da exigência, analisados em tópicos específicos do voto.

3.1.3 CONCLUSÃO QUANTO ÀS PRELIMINARES SUSCITADAS

Ante o exposto, no caso em concreto, não há que se falar em cerceamento de defesa, não havendo qualquer prejuízo ao pleno exercício do contraditório e ampla defesa, aliás, prejuízo esse primordial à caracterização de nulidade, conforme apregoa o art. 60 do Decreto nº 70.235/72: “As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior **não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo**”.

Desse modo, rejeito as preliminares de nulidade.

3.1.4 DA SUPOSTA INOVAÇÃO DO LANÇAMENTO PELA DRJ

Entende a Recorrente que a turma julgadora *a quo* inovou o lançamento. Isso porque, ao considerar que os depósitos bancários teriam origem identificada, qual seja, as receitas auferidas pela Interessada, desnaturou o lançamento realizado com base no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Discordo de tal entendimento.

Se, por um laudo, restou incontroversa que a origem dos depósitos advém das operações realizadas pela Recorrente para auferir sua renda, tal comprovação foi realizada somente em sede de impugnação. Não teria, assim, como a autoridade lançadora deixar de realizar o lançamento considerando como receita o valor de cada crédito bancário sem comprovação de origem. Nesse sentido, destaco excertos do voto condutor do aresto atacado:

Do teor dos contratos acima citados, a conclusão que se extrai, é que a Impugnante, mesmo obrigada a seguir alguns parâmetros estabelecidos pelo contratante, exercia de forma autônoma toda a logística de distribuição destes cartões de telefonia pré-pagos, negócio jurídico que se propôs a desenvolver, assumindo integralmente todos os ônus dos encargos trabalhistas, tributários e previdenciários, não restando dúvida alguma, de que toda a receita auferida em decorrência da sua atividade empresarial, deveria ser submetida à tributação segundo as normas estabelecidas para apuração do IRPJ e demais tributos federais.

O contrato não prevê nem consta nos autos, nenhuma comprovação de que a impugnante tenha exercido simplesmente a intermediação de negócios de terceiros ou que tenha exercido representação comercial autônoma, o que lhe permitiria registrar como receita tributável, apenas o valor das comissões recebidas. Ao contrário, todas os contratos estabelecem de forma clara e objetiva a total autonomia da autuada na gestão da sua atividade empresarial, o que, de pronto, afasta qualquer possibilidade de agenciamento ou representação comercial nas operações comerciais aqui tratadas.

Resta a conclusão de que os recursos contabilizados ou não pela impugnante foram originados da sua atividade comercial e resultaram dos seus negócios jurídicos efetuados de forma direta, qual seja, prestação de serviço de distribuição dos meios necessários para que os consumidores finais, obtenham a prestação de serviço de telefonia a ser prestado pelas operadoras detentoras da concessão pública e como tal deveriam compor a sua receita bruta na forma do art. 279 do RIR/1999, com o conseqüente oferecimento à tributação:

Conclui-se desta forma, que todos recursos que transitaram na conta corrente bancária da impugnante, decorrem da sua atividade empresarial. Tal atividade consiste na prestação de serviço de distribuição por conta própria, dos meios necessários para que os consumidores finais, obtenham a prestação de serviço de telefonia das operadoras detentoras da concessão pública e como tal, todos os recursos auferidos deveriam compor a sua receita bruta para fins de tributação. (g.n.)

[...]

Devidamente intimado pelo fisco, antes do lançamento o contribuinte confirma a titularidade dos valores depositados nas suas contas-correntes e confessa de forma genérica, que estes eram decorrentes da sua atividade empresarial, sem, no entanto, comprovar de forma individualizada durante o procedimento de fiscalização, a razão específica de cada depósito, apresentando os documentos hábeis e idôneos que teriam sustentado estas operações.

Em conformidade com o dispositivo legal acima transcrito, os valores creditados em conta bancária, sem a devida comprovação de sua origem, representam receitas omitidas, e caberia à pessoa jurídica provar de forma individualizada por meio de documentos hábeis e idôneos, a origem dos recursos utilizados nessas operações, presumindo-se, quando não for produzida essa prova, que os recursos tiveram origem em receitas omitidas e foram auferidos ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira, conforme estabelece o já citado § 1º do art. 287 do RIR/1999.

[...]

A apresentação em sede de julgamento, dos comprovantes individualizados das operações que deram origem aos depósitos bancários, providencia esta que deveria ser adotada no decorrer do procedimento fiscalizatório, só invalida ou descaracteriza o lançamento de modo a afastar a omissão já presumida, se, juntamente com os documentos apresentados, se demonstre, também, que tais operações não eram receitas tributáveis (transferência entre contas, isenções, imunidade etc), ou que já teriam sido objeto de tributação, de modo a elidir ou afastar a omissão já consumada, sob pena de se admitir a possibilidade da existência de lançamento condicionado aos interesses e oportunidades do sujeito passivo, o que a jurisprudência administrativa, como já visto, não admite.

Desse modo, não há que se falar em inovação no lançamento. A comprovação da origem do depósito em sede de impugnação não desnaturou a caracterização de receita. O lançamento, tal qual realizado, mostrou-se perfeito ante aos elementos então disponíveis. Restou a discussão somente em relação à sua quantificação e graças aos elementos somente alcançados pela Recorrente em sua peça impugnatória. A decisão recorrida, pois, em hipótese alguma aperfeiçoou o lançamento, limitando-se a adequar o julgado aos elementos carreados em sede de impugnação.

Assim sendo, rejeito tal arguição de nulidade.

3.2 DO PEDIDO DE PERÍCIA

O interessado requereu em sua impugnação a realização de perícia a fim de demonstrar que os valores de receitas efetivamente auferidos são os que constam em sua escrituração contábil refeita após a formalização de exigência. Os valores contabilizados refletiriam fielmente os créditos em contas correntes da Recorrente, bem como os valores pertencentes a terceiros efetivamente transferidos e não correspondentes a receitas de sua atividade. O pedido foi indeferido pela decisão recorrida de forma fundamentada.

O recurso voluntário apresentado repete o pedido de perícia.

O inciso IV do art. 16 e o art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972 (com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 1993), assim dispõem:

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 pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 09/12/93).

§ 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. (parágrafo introduzido pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 09/12/1993).

[...]

Art. 18 - A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligência ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine.

Assim, tanto a perícia quanto a diligência objetivam a comprovação de elementos ou fatos que o contribuinte não pôde trazer aos autos.

No caso ora examinado trata-se da exigência de tributos sobre suposta omissão de receitas baseada em presunção legal insculpida no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Para elidir a presunção de omissão de receitas baseadas em depósitos bancários bastaria ao recorrente demonstrar que determinados depósitos possuíam origem em operação que não denotava a auferição de renda. No decorrer do procedimento fiscal, o contribuinte limitou-se a argumentar de que muitos dos depósitos não se referiam à renda, colacionando documentos sem identificação individualizada dos créditos em contas correntes a que se refeririam. Em se de impugnação a Interessada anexou mais de 20.000 documentos que comprovariam a origem dos depósitos.

Contudo, a turma julgadora *a quo*, embora entendesse que restou comprovada que a origem de tais créditos advém das operações realizadas pela Recorrente, concluiu que as receitas da Interessada equivaleriam ao valor integral de cada depósito, enquanto a Recorrente defende a tese de que somente um pequeno percentual de cada depósito corresponde à receita

própria. Em relação aos valores foram passíveis de identificação de origem diversa de renda, foram excluídos da exação já no julgamento de primeira instância.

Tratando-se da análise de provas documentais, resta demonstrada a desnecessidade de perícia, uma vez que, conforme dispõe o inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, compete à autoridade julgadora indeferir aquelas que julgar prescindíveis.

Diante do exposto, indefiro o pedido de perícia.

Entendo, contudo, que o julgamento deverá ser convertido em diligência, conforme explanarei em tópico específico de meu voto.

3.3 MÉRITO

A decisão recorrida tece excelente resumo sobre o mérito da lide, razão pela qual transcrevo-o:

Quanto ao mérito, observa-se que a impugnante, mesmo alegando a impossibilidade de justificar de forma individualizada, a origem de todos os depósitos bancários que serviram de base para o lançamento, especialmente pelo entendimento emitido pela SEFAZ Bahia pela desnecessidade da emissão de notas fiscais do ICMS, traz ao PAF documentos inseridos em aproximadamente 20.000 mil fls., que, em sua ótica, comprovariam que a origem dos referidos depósitos bancários teria vinculação às seguintes atividades:

- *operação de recarga física;*
- *recarga eletrônica;*
- *operações da Loja Tim;*
- *transferências entre contas da mesma titularidade;*
- *contratos de Locação com a CEMIG;*
- *contratos de empréstimos com a empresa Somamix Distribuidora Ltda..*

Ao final, para demonstrar que teria oferecido toda sua receita à tributação, informa que refez toda sua contabilidade com inserção de toda a sua movimentação bancária, ratifica o pleito pela aplicação do percentual de lucro de 8% ao invés dos 32% aplicados pelo fisco e acrescenta o pedido para que seja reconhecida a impossibilidade de cumulação da presunção de receita com arbitramento, e a não incidência dos juros sobre a multa de ofício.

Passa-se a análise das questões de mérito controvertidas.

3.4 DO ARBITRAMENTO DE LUCROS

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 03/07/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 03/07/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 15/07/2014 por LEONARD O DE ANDRADE COUTO

Impresso em 16/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Em resumo, baseado no fato de que a escrituração da Recorrente não refletia a vultosa movimentação financeira em suas contas bancárias, procedeu a autoridade autuante ao arbitramento de lucros.

Entendo assistir razão à Fiscalização. A decisão recorrida analisou a questão com maestria, devendo ser mantida, a teor do disposto no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784, de 1999, pelos seus próprios fundamentos, os quais transcrevo a seguir:

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 36 a 250, alega a Autoridade Fiscal, que a base de cálculo do IRPJ foi apurada por meio de arbitramento, uma vez que a escrituração contábil, apresentada pelo fiscalizado, não contempla seu movimento bancário, nem em conta própria, "banco conta movimento", nem na conta Caixa, o lucro do fiscalizado será arbitrado em virtude de sua escrituração encontrar-se imprestável para identificar a efetiva movimentação bancária, ao fulcro do Inciso II, alínea "a", art. 47, Lei nº 8.981/1999.

Acrescenta que por meio dos Termos de Constatação e Intimação Fiscal de nº 01 a 03, "selecionou diversos lançamentos de créditos e intimou o contribuinte para comprovar a origem, informando por escrito, os números das páginas dos seus livros contábeis em que foram escriturados todos os lançamentos (lançamentos e contrapartidas) referentes a cada um dos valores creditados, em suas contas bancárias, conforme relação, informando, por escrito, e comprovando, através de documentação hábil e idônea, a origem e tributação dos respectivos recursos".

"Em resposta aos termos lavrados, o contribuinte apresentou um vasto documental, alegando, dentre outras coisas, que em virtude de peculiaridades de sua atividade empresarial, recebia valores que seriam meros repasses financeiros a serem transferidos a outras empresas, pleiteia que suas receitas sejam consideradas como oriundas de atividade comercial, fatos estes que não consideramos por não encontrarmos respaldo legal para acatá-los. O fiscalizado nos informou que os valores listados abaixo não seriam receitas da atividade, e sim empréstimos bancários, contraídos junto ao Banco Indusval Multistock".

"Como os documentos apresentados não se vinculavam individualmente aos créditos bancários apresentados, lavrou-se TERMO DE REINTFMAÇÃO FISCAL N 0001. Em resposta ao termo de reintimação, o fiscalizado nos apresentou, novamente, os mesmos documentos citados no item 3.1 a 3.6 e o extrato bancário do período, documentos estes que, por se só, não demonstram nem comprovam nenhum dos valores questionados".

A análise dos documentos apresentados pela Impugnante em respostas às diversas intimações e reintimações do fisco nos permite concluir, que, de fato, durante o procedimento fiscal até a lavratura do auto de infração, os documentos apresentados não se correlacionavam de forma direta, aos depósitos bancários apresentados nas intimações, limitando-se a justificativas genéricas dos valores depositados.

No documento intitulado Termo de Resposta (fls 990 a 1.379), onde o contribuinte atendendo às diversas intimações, busca justificar os depósitos efetuados em suas contas-correntes, constam de forma resumida, as seguintes informações:

- Cumpre-nos esclarecer que a Intimada atua como distribuidora e/ou intermediária na venda de recarga pré-paga para a telefonia móvel. No caso concreto, a Intimada é contratada tanto pelas operadoras, para atuar como primeira*

intermediária, como também por distribuidoras, hipótese em que atua como intermediária secundária perante os pontos de vendas.

- *Cabe à Intimada, enquanto intermediária, organizar o recolhimento do produto das vendas, seja através de depósitos ou transferências bancárias ou mesmo boletos...Do valor repassado pelos "pontos de venda" à Intimada já é descontado o valor de sua parcela efetivamente considerada receita, assim como a Intimada repassa à outra intermediária ou à operadora o valor das vendas, já descontada sua parcela na operação de compra e venda.*

- *Observe-se que, embora grande parte do produto das vendas transite por contas bancárias da Intimada, o resultado de sua atividade econômica, na qualidade de intermediária em relação aos "pontos de venda", é apenas o valor de sua receita efetiva, que é a remuneração pela intermediação.*

- *Valores Creditados em Conta Bancária -De acordo com planilha disponibilizada pela Fiscalização, ao longo do ano de 2008, a Intimada teve lançamentos a crédito em sua conta bancária que totalizaram R\$ 149.318.748,01 (cento e quarenta e nove milhões, trezentos e dezoito mil, setecentos e quarenta e oito reais e um centavo).*

- *De plano, cumpre destacar que, desse montante, R\$ 21.447.546,00 (vinte e um milhões, quatrocentos e quarenta e sete mil, quinhentos e quarenta e seis reais) referem-se a empréstimos concedidos por instituições financeiras e movimentações entre contas bancárias da própria Intimada, conforme se depreende dos extratos em anexo (Anexo 3 para Transferências e Anexo 4 para Empréstimos Bancários).*

- *Já o montante de R\$ 78.331.617,98 (setenta e oito milhões, trezentos e trinta e um mil, seiscentos e dezessete reais e noventa e oito centavos) encontra-se devidamente registrado na contabilidade da Intimada, conforme comprova a DIPJ do período, bem como o Balanço e Demonstração de Resultados devidamente assinados (Anexo 5).*

- *Por fim, o valor de R\$ 49.529.683,21 (quarenta e nove milhões, quinhentos e vinte e nove mil, seiscentos e oitenta e três reais e vinte e um centavos) refere-se a quantias que apenas transitaram por contas bancárias da Intimada, na medida em que relativas ao produto das vendas de recargas de telefonia celular que foram repassados a outras intermediárias quando a Megagiro exercia o papel de intermediária secundária.*

- *Em anexo, além de contratos com essas empresas, seguem recibos por ela emitidos que comprovam que receberam, mediante repasse, tais valores, bem como os comprovantes de depósito e/ou boletos bancários emitidos pelos respectivos intermediários primários (Anexo 6 para os demonstrativos da empresa RV Tecnologia e Sistemas S/A e Anexo 7 para os demonstrativos da Tendência Informações e Sistemas Ltda).*

Nas informações apresentadas ao fisco antes do lançamento, a Impugnante confessa que de um total de R\$ R\$ 149.318.748,01 (cento e quarenta e nove milhões, trezentos e dezoito mil, setecentos e quarenta e oito reais e um centavo) que segundo a mesma, teria transitado pelas suas contas-correntes, apenas R\$ 78.331.617,98 (setenta e oito milhões, trezentos e trinta e um mil, seiscentos e dezessete reais e noventa e oito centavos) estaria registrado em sua contabilidade já que considera apenas as comissões recebidas como sua receita tributável e que R\$

49.529.683,21 (quarenta e nove milhões, quinhentos e vinte e nove mil, seiscentos e oitenta e três reais e vinte e um centavos) seriam recursos transferidos a terceiros, e não submetidos a registros contábeis e à tributação.

Acatar o entendimento contido na defesa, de que o resultado efetivo das operações comerciais de revenda de cartões telefônicos, por se tratar de recursos que seriam transferidos a terceiros a qualquer título, poderia simplesmente ser depositado em contas transitórias próprias, e posteriormente transferidos a outra pessoa jurídica sem qualquer procedimento prévio de contabilização, além de se caracterizar pela mais completa confusão administrativa e funcional, afastaria por completo a aplicação do princípio contábil da entidade, entre outros, exigido pelo art. 1.179 do Código Civil de 2002, Lei nº 10.406/2002, verbis:

Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

A contabilidade como ciência que tem por objeto o patrimônio das entidades (ou seja, de qualquer pessoa física ou jurídica detentora de um patrimônio) e por finalidade seu planejamento e controle, adota entendimentos e interpretações que são uniformizados por meio das Normas Brasileiras de Contabilidade, estabelecidas por Resolução do Conselho Federal de Contabilidade.

E, dentre referidas resoluções, tem-se a Resolução CFC nº 750/93, que aprovou os Princípios Fundamentais da Contabilidade estabelecidos por Normas Brasileiras de Contabilidade (no caso, Norma Técnica, NBC - T 1) e, em seu art. 2º, assim os conceituou:

"Art. 2º - Os princípios Fundamentais de Contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País. Concernem, pois, à Contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o Patrimônio das Entidades. "

No art. 3º da citada Resolução, estão relacionados os Princípios Fundamentais da Contabilidade e, a partir do art. 4º, a definição de cada um deles. E o primeiro princípio previsto no inciso I do art. 3º é o Princípio da Entidade, assim definido no art. 4º:

Art. 4º. O Princípio da Entidade reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único. O Patrimônio pertence à Entidade, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônio autônomo não resulta em nova Entidade, mas numa unidade de natureza econômico-contábil."

No caso aqui tratado, observa que a Autoridade Fiscal, com base no art. 530, inc. II, considerou que a escrituração mantida pelo contribuinte, em face do não registro de toda sua movimentação financeira e comercial, era imprestável para apuração do lucro real, fato inclusive reforçado pela informação contida na defesa, onde o contribuinte confessa que movimentou recursos na ordem de R\$ 49.529.683,21 à margem da contabilidade e informa que após o lançamento, teria corrigido o seu erro providenciando a recontabilização de todos os seus lançamentos, inserindo em sua contabilidade todos os depósitos realizados em suas contas bancárias, apurando, ao final deste procedimento, que, de fato, toda a sua receita foi oferecida à tributação. Como prova disso, a ora impugnante requer a juntada ao Auto dos seus livros Diário e Razão devidamente recontabilizados (Anexo), nos quais se poderá constatar a inserção de toda a sua movimentação bancária na contabilidade.

Em conclusão ao item da recontabilização, requer a impugnante que se eventualmente, for apurado algum crédito tributário remanescente, o que, sinceramente, não acredita, que seja cobrado sobre uma base de cálculo correta, justa e razoável e NAO da forma em que se procedeu no caso em apreço.

De plano, cumpre esclarecer que as empresas submetidas à tributação com base no Lucro Real devem manter escrituração com observância das legislações comerciais e fiscais, conforme determina o Art. 251 do RIR/1999, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, o que não ocorreu no caso sob exame:

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).

Ressalte-se que o arbitramento não pode ser desconstituído pela apresentação dos livros e documentação após a realização do lançamento, pois sendo um procedimento vinculado à lei, nos termos do artigo 142, do CTN, não está condicionado ao sabor dos interesses do sujeito passivo. Não existe a figura do lançamento condicional conforme jurisprudência pacífica do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

ARBITRAMENTO - APRESENTAÇÃO DE ESCRITURAÇÃO APÓS O LANÇAMENTO - IMPOSSIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE ARBITRAMENTO CONDICIONAL - O arbitramento do lucro, quando realizado em prazo hábil, sem percalços que provoquem grave dificuldade ao contribuinte na reconstituição de sua escrituração, deve ser entendido, tão-somente, como meio único na obtenção das bases de cálculo dos tributos. A apresentação da escrituração após o lançamento de ofício não invalida a apuração das bases de cálculo pelo arbitramento. Não existe lançamento condicional" (1º CC, 8ª Câmara, acórdão nº 108-06.053 de 16/03/2000).

ARBITRAMENTO - LANÇAMENTO CONDICIONAL - IMPOSSIBILIDADE - O lançamento fiscal, calcado no

artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN, tendente a formalizar a exigência conceituada no art. 3º do mesmo Código, não é ato condicionado ao sabor dos interesses e oportunidades do sujeito passivo. É inócua a posterior apresentação de livros e documentos, com o intuito de mostrar base de cálculo menor que a apurada pelo fisco, utilizando-se de forma de tributação que, apesar de reiteradamente intimado, não mostrou tê-lo adotado no tempo devido" (1º CC, 7a Câmara, acórdão nº 107-06368, de 21/08/2001).

Cabe salientar que o lucro arbitrado não se confunde com penalidade, pois assim como o lucro real e o lucro presumido, representam modalidades de apuração da base de cálculo do imposto de renda previstas pela legislação ordinária, que determina as condições em que poderão ser utilizadas.

A tributação com base no lucro arbitrado quando motivada pela desobediência a um preceito legal — no caso a confessada ausência de contabilização de parte considerável da movimentação financeira e comercial — é uma alternativa legal para determinação da base tributável idealizada pelo legislador como medida de salvaguarda da Fazenda Pública, quando se mostrar impraticável a apuração do resultado mediante a forma de tributação escolhida pelo contribuinte.

Assim mantenho o arbitramento efetuado em todos os seus termos.

A respeito da apresentação posterior da escrituração contábil supostamente sem vícios, incide o enunciado número 59 da Súmula CARF, assim vazado: *“A tributação do lucro na sistemática do lucro arbitrado não é invalidada pela apresentação, posterior ao lançamento, de livros e documentos imprescindíveis para a apuração do crédito tributário que, após regular intimação, deixaram de ser exibidos durante o procedimento fiscal.”*

Desse modo, o arbitramento de lucros levado a efeito pelo Fisco não merece reparos.

3.4.1 Da suposta impossibilidade de cumulação da presunção de omissão de receita com o arbitramento da base de cálculo

Divirjo da posição da Recorrente quanto à pretensa impossibilidade de convivência entre a omissão de receitas com base em depósitos bancários e o arbitramento de lucros.

A esse respeito, peço vênia para adotar como razões de decidir os fundamentos da decisão recorrida, *verbis*:

Entre os diversos argumentos apresentados na defesa, requer a impugnante a exclusão da majoração de 20%, decorrente do arbitramento, considerando que seriam incompatíveis a presunção de omissão de receitas com a aplicação do arbitramento.

Com referência ao arbitramento há que se esclarecer, que a análise dos pressupostos para sua aplicação já ocorreu em item específico deste voto, mas convém relembrar que sua aplicação não se confunde com punição por se tratar,

juntamente com o lucro real e lucro presumido, de formas legais previstas para apuração do IRPJ.

No caso aqui tratado, a apuração do IRPJ se deu pelo lucro arbitrado, por que a contabilidade mantida pela impugnante, como já visto, não permitia com segurança a apuração do IRPJ pelo lucro real, já que uma grande parte das receitas decorrentes da atividade exercida, foi movimentada à margem da contabilidade, fato inclusive objeto de confissão expressa.

A apuração do IRPJ incidente sobre receitas omitidas por meio do arbitramento está de acordo a legislação de regência, inexistindo qualquer incompatibilidade na sua aplicação, até por que, são matérias distintas e não se confundem, não havendo nenhum respaldo legal, para que seja atendido o pedido do contribuinte.

3.5 DA OMISSÃO DE RECEITAS – DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

A Recorrente foi acusada de omissão de receita, caracterizada pela falta de comprovação da origem dos depósitos/créditos efetuados em suas contas bancária, tendo por base legal o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, que assim dispõe:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Tal dispositivo legal estabeleceu uma presunção de omissão de receitas, autorizando a exigência de imposto de renda e de contribuições correspondentes, sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

A Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), recepcionada pela nova Constituição, consoante artigo 34, § 5º, do Ato das Disposições Transitórias, define, em seus artigos 43, 44 e 45, o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. De acordo com o artigo 44, a tributação do imposto de renda não se dá só sobre rendimentos reais, mas, também, sobre rendimentos arbitrados ou presumidos por sinais indicativos de sua existência e montantes. Esses artigos assim dispõem:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

A presunção em favor do Fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação, no caso, da origem dos recursos utilizados para efetuar os depósitos bancários. Trata-se, afinal, de presunção relativa, passível de prova em contrário.

É função do Fisco, entre outras, comprovar o crédito dos valores em contas de depósito ou de investimento e intimar o titular da conta bancária a apresentar os documentos, informações e esclarecimentos, com vistas à verificação da ocorrência de omissão de receitas de que trata o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Contudo, a comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações é obrigação do contribuinte.

Não comprovada a origem dos recursos, tem a autoridade fiscal o poder e o dever de considerar os valores depositados em conta bancária como receita, efetuando o lançamento do imposto e contribuições correspondentes. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do princípio da legalidade que rege a Administração Pública, cabendo ao agente seguir a legislação.

Dessa forma, detectadas irregularidades que conduzem à presunção de omissão de receita, por imposição legal e por ser a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, conforme parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional, cabe à fiscalização efetuar o lançamento de acordo com a legislação aplicável ao caso.

A Recorrente foi intimada a comprovar, com documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados/creditados nas suas contas corrente. No decorrer do procedimento fiscal, embora apresentados argumentos sobre a possível origem dos valores lançados a débito de suas contas bancárias, não houve apresentação da documentação que vinculasse individualmente os depósitos controvertidos.

Em sede de impugnação, frise-se, e somente em tal momento, a Recorrente apresentou ampla gama de documentos buscando comprovar que a origem dos créditos em suas contas advieram dos recebimentos referentes às operações de compra e venda e também de intermediação/distribuição de cartões e créditos de celulares pré-pagos. Haveria também depósitos referentes à venda de aparelhos telefônicos. Indicou-se ainda valores objeto de tributação por parte do Fisco que teria origem em operações de mútuo e transferências de contas da própria Recorrente.

Ao analisar a documentação, a turma julgadora *a quo* excluiu da tributação os valores referentes às transferências entre contas da própria Recorrente e também o montante relativo a mútuos.

Concluiu, contudo, que os depósitos de fato correspondiam à renda, mais especificamente, advinda diretamente das operações realizadas pela Recorrente. Entendeu, contudo, que o valor da receita da Recorrente seria a totalidade dos depósitos, e não somente o *spread* apontado em suas peças de defesa. Isso porque as operações perpetradas pela Recorrente seriam realizadas em conta própria, ou seja, a totalidade dos valores que transitavam em suas contas pertenceriam a Recorrente, e o suposto percentual de ganho apontado em impugnação nada mais seria do que o lucro, tal qual ocorreria em qualquer ramo de atividade.

Conforme esclarecido, não se trata de inovação de lançamento.

No que tange à alegada utilização incorreta da presunção legal de omissão de receitas estampada no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, não vislumbro qualquer incorreção que pudesse levar à nulidade do lançamento.

Ante ao arbitramento de lucros levado a efeito pela autoridade autuante, os custos incorridos pela Recorrente passaram a ser irrelevantes à quantificação das bases de cálculo de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.

Nesse cenário, a questão crucial para solução da lide passa pela definição quanto à correta quantificação das receitas da Recorrente.

3.6 DA ATIVIDADE EXERCIDA PELA RECORRENTE E A DETERMINAÇÃO DA RECEITA BRUTA

Por bem refletir a descrição das atividades exercidas pela Recorrente, reproduzo excerto do voto condutor da decisão recorrida:

Em vários pontos da defesa apresentada, cuida-se em demonstrar que a principal atividade econômica desenvolvida pela impugnante, é a distribuição e intermediação da venda de recarga pré-paga para telefonia móvel, seja por meios físicos (cartões) ou eletrônicos via sistema POS.

Além desta atividade, exercia também a Impugnante o controle operacional de Lojas da operadora TIM onde vendia aparelhos celulares e também intermediava venda e planos pós-pagos mediante remuneração por comissão.

A defesa apresentada traz o entendimento, de que o resultado da sua atividade empresarial, na qualidade de intermediária na distribuição destas recargas, restringir-se-ia apenas às comissões recebidas, já que esta seria a sua efetiva remuneração.

A Lei nº 9.472, de 16.07.1997 conhecida como Lei das Telecomunicações conceitua serviços de telecomunicações como "conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação", acrescentando em seu art. 60 § 1º que "telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio,

radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza".

Conclui-se assim, que prestador de serviço de telecomunicação é o sujeito que exerce as mencionadas funções de transmissão, emissão ou recepção, serviços esses regulados pela Lei das Telecomunicações. A revenda ou distribuição de créditos ou cartões telefônicos efetuadas de forma terceirizada por empresas contratadas para este fim específico, não se caracteriza por prestação de serviço de telecomunicações e com este não se confunde, haja vista que o distribuidor de cartões telefônicos não executa "a transmissão, emissão ou recepção (...) de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza". O distribuidor tão somente fornece os meios para a obtenção dos serviços das empresas de telecomunicações.

No caso sob exame, ocorreram contratos de distribuição tanto de forma direta com as operadoras de telefonia (TIM, VIVO, CLARO), como contratos de distribuição efetuados com empresas já terceirizadas por outras operadoras (Tendências, RV Tecnologia), contratos estes, que tinha por objetivo o seguinte:

Tendência Informação e Sistemas Ltda - fls. 3.289/3.299 -

Objeto do Contrato - Prestação de Serviço de armazenamento e guarda de PIN Numbers de recarga na plataforma pela Tendência, após a compra dos mesmos pelo Distribuidor, além da disponibilização da infra-estrutura tecnológica e de sistemas para realização da transação, destinada a autorização de inserção de crédito por meio de recarga eletrônica ao usuário de parafelha celular pré-pago, diretamente pela operadora de telecomunicações, incluindo software de gerenciamento do processo de vendas, disponibilização de tela para cadastro de PDRs, tela para controle de estoques, telecomunicações, locação de equipamentos e treinamento.

RV Tecnologia e Sistemas S/A - fls. 3.300/3.320

Objeto do Contrato - Através do presente contrato as partes acima nomeadas estipulam e reciprocamente aceitam as cláusulas e condições que regularão a **prestação de serviços de distribuição de créditos de telefonia**, contrato n° 45787, firmado entre a contratante e a contratada, em 13 de março de 2008.

Operadora VIVO - fls. 3.306/3.320

Objeto do Contrato - As partes resolvem firmar o presente **Contrato de Prestação de Serviços de Recebimento de Pagamentos de Crédito de Telefonia Pré-Pagos**, doravante denominados Contrato, mediante as seguintes cláusulas e condições: O presente Contrato tem por objeto a prestação pela Contratada, dos serviços de recebimento de pagamentos decorrentes da aquisição de Créditos pelos usuários para utilização do serviço pré-pago oferecido pela contratante através da rede de ponto de vendas afiliados à contratada, localizada e estabelecida nas áreas onde a contratante possui autorização para operar SMP.

Operadora CLARO - fls. 3.321/3.338

Objeto do Contrato - O presente Contrato tem por objeto: (i) a distribuição pela Contratada, de créditos digitais emitidos pela CLARO, aos Pontos de Vendas (PDVs) localizados na área de atuação da CLARO, ressalvados o disposto no item 2.1.1 abaixo; (ii) prospeção, nomeação, credenciamento e gerenciamento de

PDVs, para incrementar a comercialização de Créditos Digitais; (iii) captura, transporte, certificação e processamento das transações eletrônicas objetivando a Recarga de Créditos Digitais, em tempo real, pelo usuário do serviço pré-pago.

Operadora TIM - fls. 3.339/3.359

Objeto do Contrato - *O objeto do presente contrato é a compra e venda, pela TIM à CONTRATADA, de unidades de recarga, na área de Atuação e Segmento(s) de Mercado definidos neste Instrumento, com objetivo de revenda de Recarga pela Contratada, aos clientes TIM.*

Concluiu a turma julgadora *a quo* que os valores que circulavam nas contas da Recorrente correspondiam a receitas. Tratar-se-ia de operação de prestação de serviço em conta própria, e, ante ao disposto no art. 279 do RIR/99, os valores percebidos corresponderiam ao conceito de receita bruta, não havendo que se falar em *spread* ou comissão pelos serviços prestados.

Concordo, em parte, com as conclusões da autoridade fiscal.

No que tange ao contrato com a TIM, não há dúvidas que a totalidade dos valores percebidos pela Recorrente corresponde ao conceito de receita bruta. Conforme o próprio contrato indica, trata-se de operações de compra e venda de unidades de recarga. Não há dúvida da inexistência de equívoco na designação da espécie do contrato. Reproduz-se excertos do contrato entre a Recorrente e TIM (fl. 3342):

CLÁUSULA SEGUNDA – DOS PREÇOS E CONDIÇÕES DE PAGAMENTO

- 2.1. De comum acordo, as partes estipulam que a **CONTRATADA** fará jus a um desconto por cada unidade de Recarga de telefonia móvel conforme estipulado no Anexo II – Condições Comerciais de Preços e Pagamentos.
- 2.1.1. A **CONTRATADA** não terá direito a qualquer remuneração adicional referente aos valores de revenda das unidades de Recarga pela **TIM**.
- 2.2. A Nota Fiscal de Venda será emitida pelo estabelecimento da **TIM**, localizado no mesmo Estado onde serão comercializadas as Recargas, a partir da confirmação pela **TIM** do pedido feito pela **CONTRATADA**, nos termos das cláusulas 3.1.2 e 3.2.2, abaixo, sendo que o pagamento das unidades de Recarga deverá ser efetuado pela **CONTRATADA** em até 30(trinta) dias contados da data da emissão da Nota Fiscal.
- 2.2.1. O atraso no pagamento da Nota Fiscal de compra e venda importará a incidência de correção monetária, com base na variação do IGPM/FGV, acrescido de multa moratória de 2% (dois por cento) e juros de 1% (um por cento) ao mês, desde a data aprazada até a data da efetivação do crédito.
- 2.2.2. Um novo pedido de Recarga (Cartão, PIN's ou On line) pela **CONTRATADA** somente será aceito pela **TIM** após a confirmação do pagamento dos valores referentes à compra e venda imediatamente anterior, condicionado ao limite de crédito estabelecido pela **TIM**.
- 2.3. O valor da Recarga estipulado na cláusula 2.1, supra, inclui todos os tributos, contribuições sociais e demais encargos que sobre ela incidir ou venha a incidir.
- 2.4. Os pagamentos efetuados em cheque, boleto bancário, documento de crédito, ou outra modalidade de pagamento, considerar-se-ão realizados apenas após a efetiva liquidação bancária com o depósito respectivo na conta corrente da **TIM**.

CLÁUSULA SEGUNDA – DOS PREÇOS E CONDIÇÕES DE PAGAMENTO

- 2.1. De comum acordo, as partes estipulam que a **CONTRATADA** fará jus a um desconto por cada unidade de Recarga de telefonia móvel conforme estipulado no Anexo II – Condições Comerciais de Preços e Pagamentos.
- 2.1.1. A **CONTRATADA** não terá direito a qualquer remuneração adicional referente aos valores de revenda das unidades de Recarga pela **TIM**.
- 2.2. A Nota Fiscal de Venda será emitida pelo estabelecimento da **TIM**, localizado no mesmo Estado onde serão comercializadas as Recargas, a partir da confirmação pela **TIM** do pedido feito pela **CONTRATADA**, nos termos das cláusulas 3.1.2 e 3.2.2, abaixo, sendo que o pagamento das unidades de Recarga deverá ser efetuado pela **CONTRATADA** em até 30(trinta) dias contados da data da emissão da Nota Fiscal.
- 2.2.1. O atraso no pagamento da Nota Fiscal de compra e venda importará a incidência de correção monetária, com base na variação do IGPM/FGV, acrescido de multa moratória de 2% (dois por cento) e juros de 1% (um por cento) ao mês, desde a data aprazada até a data da efetivação do crédito.
- 2.2.2. Um novo pedido de Recarga (Cartão, PIN's ou On line) pela **CONTRATADA** somente será aceito pela **TIM** após a confirmação do pagamento dos valores referentes à compra e venda imediatamente anterior, condicionado ao limite de crédito estabelecido pela **TIM**.
- 2.3. O valor da Recarga estipulado na cláusula 2.1, supra, inclui todos os tributos, contribuições sociais e demais encargos que sobre ela incidam ou venha a incidir.
- 2.4. Os pagamentos efetuados em cheque, boleto bancário, documento de crédito, ou outra modalidade de pagamento, considerar-se-ão realizados apenas após a efetiva liquidação bancária com o depósito respectivo na conta corrente da **TIM**.

Vê-se claramente que a Recorrente adquire os créditos, revendendo-os livremente. Não há comissão ou qualquer forma de pagamento/remuneração da TIM à Recorrente. E o pagamento de tais aquisições deverá ser realizado no prazo de 30 dias, conforme determina a cláusula 2.2. A esse respeito, convém ressaltar que se a Recorrente vier a não receber pelas revendas de recargas, tal fato não a exime da obrigação de efetuar o pagamento à TIM, conforme estatui a cláusula 11.2 (fl. 3350) reproduzida a seguir:

CLÁUSULA DÉCIMA PRIMEIRA – DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

- 11.1 Este Contrato reflete todos os ajustes firmados entre as Partes, ficando automaticamente revogados e suplantados todos e quaisquer acordos, contratos e disposições anteriormente firmados e ajustados entre as Partes.
- 11.2 O não recebimento pela **CONTRATADA**, ou por meio dos seus estabelecimentos credenciados / PDR's, dos valores de revenda das unidades de Recarga por ela alienadas aos usuários finais, não exime a **CONTRATADA** de efetuar o pagamento à **TIM** das unidades de Recarga adquiridas para fins de revenda.

Nesse cenário, não há dúvidas quanto à caracterização de compra e venda. Contudo, e considerando que houve arbitramento de lucros, tal fato implica a utilização de

coeficientes de presunção de lucro aplicáveis às operações comerciais (9,6% para IRPJ e 12% para CSLL). Do mesmo modo, em relação às revendas de aparelhos de telefone originados da TIM, trata-se de operações de compra e venda.

No mesmo sentido, assim decidiu o então Conselho de Contribuintes atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF:

PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. REVENDA DE CARTÕES TELEFÔNICOS.

O produto da revenda de cartões telefônicos, adquiridos por contrato de compra e venda de empresa de telefonia, integra a base de cálculo da contribuição como receita de vendas. (Acórdão 201-81.083, 2º CC 1ª Câmara, Sessão de 10 de abril de 2008).

"(...). PIS. BASE DE CÁLCULO. REVENDA DE CARTÕES TELEFÔNICOS. O produto da revenda de cartões telefônicos, adquiridos por contrato de compra e venda da empresa de telefonia, integra a base de cálculo da contribuição como receita de vendas. Recurso negado. " (cf. Acórdão nº 201-79.266, da 1ª Câmara do 2º CC, Recurso nº 130.989, Processo nº 10380.011575/2003-35, em sessão de 23/05/2006, rel. Conselheiro José Antonio Francisco, publ. in DOU de 15/02/2007, Seção 1, pág. 94; no mesmo sentido cf. Acórdão nº 201-79.265, Recurso nº 130.988, Processo nº 10380.011574/2003-91 na mesma sessão).

A esse respeito, convém ressaltar ainda que recentemente a Secretaria da Receita Federal, por meio da Solução de Consulta Cosit nº 76¹, de 28 de março de 2014 pronunciou-se de forma definitiva² sobre o tema, nos seguintes termos:

SIMPLES NACIONAL. RECARGA DE CELULARES.

A venda, ao usuário, de créditos telefônicos para recarga de celulares, com ou sem o suporte físico de ficha, cartão ou assemelhado, por pessoa jurídica que não se qualifica como concessionária de serviço público de telecomunicação, não constitui serviço de comunicação nem configura sua intermediação. Destarte, é atividade permitida aos optantes pelo Simples Nacional e suas receitas são tributadas pelo Anexo I da Lei Complementar nº 123, de 2006. A base de cálculo, nesse caso, corresponde à totalidade dos valores recebidos do usuário, porquanto se trata de operação feita em conta própria.

Ora, se o Anexo I da Lei Complementar 123 é aplicável às receitas das atividades comerciais, a própria RFB confirma a tese de que a operação em análise refere-se à atividade comercial.

¹

Disponível

em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/SolucoesConsultaCosit/2014/SCCosit762014.pdf>>.

Acesso em: 23 abr 2014.

² Com o advento da Instrução Normativa RFB nº 1396, de 2013, as Soluções de Consulta Disit e as Soluções de Divergência passam a ter efeito vinculante no âmbito da RFB, bem como respaldando o sujeito passivo que a aplicar, ainda que não seja o consulente, conforme determina o art. 9º de tal dispositivo infralegal, verbis:

"Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento."

Vê-se, assim, que, em relação às operações de revenda de recargas e celulares da TIM, a controvérsia tratada nos autos não mais subsiste, pois o próprio ente autuante entende que a atividade desenvolvida pela Recorrente é comercial. Nesse caso, aplicáveis os coeficientes de presunção de lucro de 8% para determinação da base de cálculo IRPJ e 12% para a de CSLL, em caso de lucro presumido, ou de 9,6% para IRPJ e 12% de CSLL na hipótese de lucro arbitrado.

Trata-se, na realidade, de espécie de autocomposição entre as partes. Nesse sentido, traçando-se um paralelo do processo administrativo fiscal com o processo civil, o ato emanado pela RFB, equivale “à renúncia ao direito que se funda a ação”.

Equiparando-se o auto de infração à petição inicial, e a impugnação à contestação, conclui-se que a RFB deu o primeiro passo para a formação do litígio com a formalização da exigência. Não se desconhece que o art. 14 do Decreto nº 70.235/72 assevera que o litígio somente se forma a partir da apresentação da impugnação. Contudo, há de se considerar que tal litígio necessita de um ato inaugurador da controvérsia, que é a exigência tributária por parte do Fisco.

Pois bem, diante de tal cenário, entendo que a edição de atos por parte do autor que reconhece a insubsistência do direito material em que se funda a exigência do crédito tributário equivale à renúncia do próprio crédito em discussão.

Sob a ótica do processo civil, vejamos como a doutrina aborda o tema.

Para Humberto Theodoro Júnior,

ocorre renúncia quando, de forma expressa, o autor abre mão do direito material que invocou quando da dedução de sua pretensão em juízo. Demitindo de si a titularidade do direito que motivou a eclosão da lide, o autor elimina a própria lide. E, sem lide, não pode haver processo, por falta de objeto.

Manifestada ou provada nos autos a renúncia do autor ao direito material sobre que se funda a ação, o juiz dará por finda a relação processual, através de sentença, em cujos termos reconhecerá estar solucionada a lide (julgamento de mérito).

*[...] a manifestação de vontade de renunciar só pode ser expressa e deve constar de documento escrito juntado aos autos.*³

Fredie Didier Júnior, por sua vez, observa que, tratando-se de autocomposição, deve ser exarada decisão que homologa a conciliação, de modo a pôr fim à controvérsia.⁴ Esclarece ainda que a conciliação judicial, em qualquer de suas modalidades, pode se dar por

³ THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**: Teoria geral do direito processual civil e processo de conhecimento. Vol. 1. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 331-332.

⁴ DIDIER JÚNIOR, Fredie. **Curso de Direito Processual Civil**. Introdução ao Direito Processual Civil e Processo de Conhecimento. 13ª ed. Vol. I. Salvador: Editora JusPodivm, 2011, p. 580.

termo elaborado por escrivão, mas também por documento extrajudicial que, uma vez juntado aos autos, não implica sua redução a termo.⁵

Por fim, Darci Guimarães Ribeiro ensina que

*[...] enquanto na confissão, a parte declara a verdade de um fato contrário ao seu interesse, na renúncia, o autor não declara nenhum fato afirmado pelo réu e contrário ao seu interesse, mas somente a inconsistência jurídica da ação. A confissão pode emanar tanto do autor quanto do réu; a renúncia é ato privativo do autor, segundo de depreender do inc. V do art. 269 do CPC.*⁶ (p. 91)

Ora, uma vez caracterizada a renúncia ao direito em que se funda a ação, o Código de Processo Civil, em seu art. 269, V⁷, estabelece que haverá extinção do processo com resolução do mérito.

Nesse contexto, e considerando-se que a própria Receita Federal do Brasil entende que o direito em que se funda a exigência fiscal em relação às operações de compra e venda de recargas para linhas de aparelhos celulares, em relação aos coeficientes de presunção de lucro aplicáveis, é inconsistente, entendo que se deva dar provimento ao recurso voluntário nesse particular, determinando-se a aplicação do coeficiente de 9,6% para o IRPJ (lucro arbitrado) e 12% para a CSLL.

Contudo, compulsando os autos, não consegui identificar, e tão pouco quantificar, os créditos bancários (ou o montante da revenda de créditos e aparelhos de telefonia adquiridos da TIM) para fins de aplicação dos corretos coeficientes de presunção de lucro.

Nesse cenário, impõe-se a realização de diligência para levantamento de tais valores. Os termos de tal diligência serão indicados ao final do presente voto, juntamente com outros pontos que entendo também deverem ser alvo de averiguações complementares.

Já em relação aos contratos com CLARO, VIVO, Tendência Informação e Sistemas Ltda e RV Tecnologia e Sistemas S/A, concordo com a decisão recorrida quanto à caracterização de prestação de serviço, discordando, contudo, do quantum dos valores percebidos que de fato corresponde à receita bruta da Recorrente.

A meu ver, resta cristalino tratar-se de prestação de serviço remunerada mediante comissão. Veja-se excertos dos contratos em questão:

- Contrato Claro – fls. 3326 e 3335 (Anexo II)

⁵ DIDIER JÚNIOR, Fredie. **Curso de Direito Processual Civil**. Introdução ao Direito Processual Civil e Processo de Conhecimento. 13. ed. Vol. 1. Salvador: Editora JusPodivm, 2011, p. 581.

⁶ RIBEIRO, Darci Guimarães. Provas Atípicas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998, p. 91.

⁷ Art. 269. Haverá resolução de mérito:

[...]

V quando o autor renunciar ao direito sobre que se funda a ação.

Processo nº 10580.732687/2012-68
Resolução nº 1402-000.259

S1-C4T2
Fl. 29.634

BA SALVADOR DRF

Fl. 3326



4.1.25. Enviar, mensalmente, à CLARO relatório contendo as seguintes informações: CNPJ/MF dos PDVs atendidos, bem como sua razão social, endereço, telefone, pessoa de contato, e informação sobre aquisição ou não de CRÉDITOS DIGITAIS no mês respectivo.

CLÁUSULA QUINTA - DO PAGAMENTO E COMERCIALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS DIGITAIS

5.1. A CONTRATADA deverá pagar à CLARO o valor de face correspondente aos CRÉDITOS DIGITAIS comercializados, com o desconto estipulado no item 6.1. abaixo, nas datas abaixo estipuladas:

BA SALVADOR DRF

Fl. 3335



Se para a CLARO:

Endereço: Avenida Tancredo Neves, 450. Edifício Suarez Trade – 22 andar.

Cep: 41820-020

Attn.: Sr. Alexandre Andrade / Sr. Cleber Moura

Tel.: (71)81010125 / (71) 81073007

III - REMUNERAÇÃO

3.1. A remuneração da CONTRATADA será dividida em margem inicial e margem variável, conforme tabela abaixo:

Canal	Margem Inicial	Margem Variável
1-Distribuidor Virtual – PIN – Pequenos e Médios Varejos	10%	-1%
2-Distribuidor Virtual – On-Line – Pequenos e Médios Varejos	10%	-1%

Importante: Os valores de margem são máximos.

- Contrato VIVO – fls. 3307, 3309 e 3310

Processo nº 10580.732687/2012-68
Resolução nº 1402-000.259

S1-C4T2
Fl. 29.635

- a CONTRATANTE possui interesse em disponibilizar e ofertar Créditos Pré-Pagos a seus Usuários para utilização na modalidade Pré-Pago de Serviços através da Rede de Pontos de Venda da CONTRATADA;
- os Créditos serão disponibilizados, de forma "on line", diretamente no telefone do Cliente, pela CONTRATANTE, desde que esta receba a informação da recarga;
- a CONTRATADA possui interesse comercial e capacidade operacional necessária para realizar, nos termos deste Contrato, o recebimento dos pagamentos referentes à aquisição de Créditos de utilização do serviço Pré-Pago oferecido pela CONTRATANTE;

As PARTES resolvem firmar o presente Contrato de Prestação de Serviços de Recebimento de Pagamentos de Créditos para Telefones Pré-Pagos, doravante denominado "Contrato", mediante as seguintes Cláusulas e Condições:

1 - CLÁUSULA PRIMEIRA - DO OBJETO

1.1. O presente Contrato tem por objeto a prestação, pela CONTRATADA, dos serviços de recebimento de pagamentos decorrentes da aquisição de Créditos pelos Usuários para utilização do serviço Pré-Pago oferecido pela CONTRATANTE, através da Rede de Pontos de Vendas afiliados à CONTRATADA, localizada e estabelecida nas áreas onde a CONTRATANTE possui autorização para operar o SMP.

[...]

5 - CLÁUSULA QUINTA - DA REMUNERAÇÃO DOS SERVIÇOS

5.1. Pela perfeita execução dos serviços ora contratados, a CONTRATADA receberá da CONTRATANTE uma remuneração de 8% nas demais Regionais da VIVO (RJ, ES, SP, SE), calculada sobre o valor líquido do Crédito da Recarga legitimamente efetuada pelo Usuário dentro do período de competência estabelecido nesta Cláusula, sendo esta a única e exclusiva remuneração da CONTRATADA.

[...]

6.1.2. A CONTRATADA arrecadará diariamente os valores apurados com as Recargas de Créditos efetuadas pelos Usuários e repassará à CONTRATANTE, mediante depósito na conta corrente da CONTRATANTE identificada no Anexo II, o valor total líquido arrecadado, descontando a comissão estabelecida na Cláusula 5.1, no prazo de 5 (cinco) dias, contados do último dia do período de fechamentos quinzenais, que serão contabilizados entre os dias 1 e 15 e dias 16 e 31, de cada mês, valendo-se da data da respectiva Recarga aos Usuários da CONTRATANTE;

Entendo haver demonstração suficiente de que parte dos recursos que transitaram pelas contas correntes do contribuinte não advieram de operação onerosa entre a Recorrente e os adquirentes de recargas, mas sim mera intermediação entre as operadoras de telefonia celular e seus clientes, remunerada mediante comissão. Assim, tratando-se de mero repasse de recursos oriundos de operação entre terceiros, não deve prosperar a acusação de omissão de receitas em relação ao montante depositado em conta corrente, mas sim somente em relação aos valores das comissões percebidas, equivalente à diferença entre os valores depositados em conta corrente e os valores repassados ou às primeiras intermediárias ou às próprias operadoras de telefonia celular (no caso VIVO e Claro).

Com efeito, tratando-se de prestação de serviços – remunerada por comissão – deve-se tributar tão somente a parcela que pertence à Recorrente, utilizando-se, para tanto, os coeficientes de presunção de lucro aplicáveis aos prestadores de serviços, quais sejam, 38,4% para IRPJ e 32% para CSLL. Tanto a autoridade lançadora, quanto a turma julgadora *a quo* agiram bem em relação à conclusão quanto aos coeficientes de presunção aplicáveis no caso concreto. Entendo, contudo, que incorreram em erro em relação ao montante da receita bruta auferida pela Recorrente.

De outra banda, também não consegui identificar nos autos, com a precisão e liquidez que impõem o art. 142 do CTN, a quantificação das comissões percebidas pela

Recorrente, impondo-se a realização de diligência para levantamento dos valores correspondentes.

3.7 LANÇAMENTOS REFLEXOS

Os lançamentos do Programa de Integração Social - PIS, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL foram lavrados em decorrência da omissão de receita apurada.

Assim, na parte em que manteve-se o lançamento quanto ao IRPJ, e não tendo fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa, é de se manter também essas exigências, ante a íntima relação e causa e efeito.

Há disposição legal expressa de que a receita omitida seja incluída na base de cálculo da CSLL, PIS e COFINS, conforme dispõe o § 2º do art. 24 da Lei nº 9.249/1995, *verbis*:

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

(...)

§ 2º. O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social - COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP.

Ressalta-se que não há que se falar em créditos da não cumulatividade em relação ao PIS/Cofins, uma vez que, com o arbitramento de lucros, tais contribuições foram apuradas com base na sistemática cumulativa.

Diante do exposto, os lançamentos reflexos devem ser parcialmente mantidos, excluindo-se da base de cálculo a diferença entre as comissões percebidas e os depósitos bancários correspondentes, nos termos da diligência a ser realizada.

3.8 DA INCIDÊNCIA DOS JUROS MORATÓRIOS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Por fim, alegou o contribuinte que a cobrança de juros sobre a multa de ofício seria ilegal.

Observa-se, inicialmente, que a questão tem sido objeto intenso debate pela Câmara Superior, haja vista que, num lapso de poucos meses, ocorreram votações em sentidos opostos, ambos decididos por maioria apertada de votos, como se verifica dos acórdãos nº 9101-00539, de 11/03/2010, e nº 9101-00.722, de 08/11/2010.

Abstraindo-se de argumentos finalísticos, como o enriquecimento ilícito do Estado, os quais fogem à alçada deste tribunal administrativo, conforme determina a Súmula CARF nº 2, expõe-se os fundamentos considerados suficientes para justificar a cobrança nos

presentes autos, com espelho no acórdão nº 9101-00539, de 11/03/2010, de lavra da Conselheira Viviane Vidal Wagner.

O conceito de crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto tributo quanto penalidade pecuniária.

Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.

Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito". Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 74).

Daí, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."

A obrigação tributária principal referente à multa de ofício, a partir do lançamento, converte-se em crédito tributário, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:

Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito tributário dela decorrente. (destacou-se)

A obrigação principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago" (§1º).

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tornando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.

Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, , compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

Art.950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §1º).

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §2º).

§3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido já se manifestou a Câmara Superior de Recursos Fiscais quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA - MULTA DE OFÍCIO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Cabe referir, ainda, a Súmula Carf nº 5: "São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral."

Diante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União.

Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065, de 1995.

No âmbito do Poder Judiciário, a jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:

REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL2008/0239572-8 Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125) Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 04/12/2008 Data da Publicação/Fonte DJe 19/12/2008 Ementa PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO. NÃO-OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

1. É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão-somente rediscutir as razões do julgado.

2. Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.

3. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07).

No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 4, de observância obrigatória pelo colegiado, por força de norma regimental (art. 72 do RICARF), nos seguintes termos:

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

No que se refere ao período de 01/01/1995 a 31/12/1996, sustentam alguns que o Parecer MF/SRF/Cosit nº 28/98 teria deixado claro não ser exigível a incidência de juros sobre a multa de ofício tendo em vista as disposições do inciso I, do art. 84, da Lei nº 8.981/95.

O mencionado Parecer, ainda que conclua pela incidência dos juros sobre a multa de ofício para fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, de fato manifesta-se nos termos dessa tese. Entretanto, constata-se que o referido Ato Administrativo não levou em consideração a alteração legislativa trazida pela MP nº 1.110, de 30/08/95, que acrescentou o § 8º ao art. 84, da Lei 8.981/95, e que estendeu os efeitos do disposto no *caput* aos demais créditos da Fazenda Nacional cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Isso posto, voto por manter a exigência de juros moratórios sobre a multa de ofício lançada.

4 DA DILIGÊNCIA

Conforme exposto, não restam dúvidas quanto à forma de determinação das bases de cálculos e respectiva forma de tributação a ser considerada no presente caso:

- em relação às operações com a TIM, os depósitos respectivos devem ser considerados omissão de receita em sua integralidade, tributando-se o montante respectivo para fins de PIS e Cofins, e utilizando-se dos coeficientes de presunção de lucro 9,6% e 12% para determinação das bases de cálculo de IRPJ e CSLL, respectivamente (lucro arbitrado);

- no que tange às operações remuneradas mediante comissão (contratos com Claro, Vivo, Tendência Informação e Sistemas Ltda e RV Tecnologia e Sistemas S/A), os valores a serem considerados como omissão de receitas devem se limitar à comissão percebida, sendo a respectiva receita bruta utilizada para quantificar as bases de cálculo de PIS e Cofins, bem como, mediante utilização dos coeficientes de presunção de lucro de 38,4% e 32%, as bases de cálculo de IRPJ e CSLL, respectivamente (lucro arbitrado).

A fim de dar liquidez à exigência, faz-se necessária discriminação e determinação das receitas brutas auferidas nas operações de compra e venda (contrato com a TIM), e também nas operações em que a Recorrente foi remunerada mediante comissão (demais contratos).

Para tanto, deverá autoridade fiscal intimar a Recorrente a fim de que essa demonstre, de forma pormenorizada:

a) O valor recebido, mensalmente, referente às operações de venda de créditos, cartões telefônicos e aparelhos celulares referentes ao contrato da TIM;

b) O valor líquido mensal referente às operações de intermediação de créditos digitais remuneradas mediante comissões (diferença entre os valores percebidos pela Recorrente e aqueles a serem repassados às empresas Claro, Vivo, Tendência Informação e Sistemas Ltda e RV Tecnologia e Sistemas S/A).

A Recorrente poderá se utilizar, se assim entender, da escrituração contábil acostada em sede de impugnação/recurso. De qualquer forma, a Recorrente deverá manter à disposição da autoridade fiscal, de forma discriminada e organizada, a documentação que dê suporte a tal escrituração ou demonstrativos elaborados.

Esclarece-se que a eventual utilização da nova escrituração apresentada pela Recorrente servirá tão somente, e se for o caso, para a quantificação das receitas efetivamente

auferidas pelo contribuinte, nos moldes já esclarecidos no decorrer deste voto, não cominando quaisquer outros efeitos para fins da exigência, notadamente em relação ao resultado auferido e a forma de tributação adotada pela Interessada.

Caso a autoridade fiscal divirja dos valores apresentados pela Recorrente, deverá indicar aqueles que entender corretos.

Uma vez quantificada as receitas, nos moldes requeridos e nos termos do presente voto, deverá a autoridade fiscal elaborar demonstrativo quantificando os valores de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins incidentes sobre elas, deduzindo os valores já declarados pela Recorrente, demonstrando, por derradeiro, os eventuais saldos de tributos que deixaram de ser declarados à RFB.

Ato contínuo, deverá ser elaborado relatório fiscal circunstanciado em que restem demonstradas suas conclusões, tanto em relação às receitas auferidas, quanto em relação aos saldos de tributos por ventura não declarados à RFB. A autoridade fiscal poderá apresentar ainda os esclarecimentos que julgar necessários à melhor análise dos autos. Ao final, a Recorrente deverá ser cientificada do resultado da diligência, abrindo-se prazo de 30 dias para que, querendo, manifeste-se sobre seu conteúdo.

(assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO - Relator