



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

Processo n° 10830.720469/2011-19
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-001.723 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de junho de 2014
Matéria Auto de Infração do IRPJ e Reflexos
Recorrente NOVA AMÉRICA FOMENTO MERCANTIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007

NULIDADE. ALEGAÇÃO DE VÍCIO RELATIVO AO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INOCORRÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF se constitui em instrumento de controle interno da Administração Tributária, desvinculado do lançamento. Eventuais vícios em relação ao MPF, não relacionados à colheita e utilização de provas ilícitas, não causam nulidade do lançamento.

SIGILO BANCÁRIO. ACESSO SEM ORDEM JUDICIAL. MATÉRIA RELACIONADA À CONSTITUCIONALIDADE DE LEI. INCOMPETÊNCIA DO CARF PARA SE PRONUNCIAR. SÚMULA 02.

O chefe do Poder Executivo tem prerrogativa assegurada na Constituição de propor ação direta de inconstitucionalidade para afastar do sistema jurídico norma que a considera inconstitucional. Contudo, enquanto isto não ocorre, não pode deixar de observar as leis e nem avocar para si prerrogativa que a Constituição destinou ao Poder Judiciário, qual seja, de examinar as questões relacionadas à constitucionalidade e à inconstitucionalidade das leis.

CONTABILIDADE QUE NÃO REGISTRA A MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA OU A MAIOR PARTE DAS OPERAÇÕES REALIZADAS PELA EMPRESA. CIRCUNSTÂNCIA QUE NÃO CONFERE CREDIBILIDADE AOS REGISTROS CONTÁBEIS. ARBITRAMENTO DO LUCRO.

Não se pode conferir credibilidade à contabilidade quando materialmente se verifica que ela não reflete a realidade das operações comerciais e bancárias realizadas pela empresa.

O artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1995, ao usar a expressão de que o lucro será arbitrado, nos casos que especifica, não confere faculdade à autoridade fiscal, mas sim comando impositivo quanto à forma de tributação. Assim verificado

quem a contabilidade não registra a maior parte das transações realizadas pela empresa, impõe-se o arbitramento do lucro para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA. TRANSFERÊNCIA ENTRE CONTAS DA MESMA TITULARIDADE. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Nos casos de presunção de omissão com base em depósito bancário de origem não comprovada, exclui-se de tributação os oriundos de conta da mesma titularidade. Inteligência do artigo 42, § 3º, I, da Lei nº 9.430, de 1996.

TAXA SELIC. SÚMULA Nº 4.

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

Recurso Voluntário parcialmente provido.

Recurso Voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base tributável os valores de R\$ 113.680,80; no 4º trimestre de 2003; e R\$ 185.368,40; R\$ 37.106,92 e R\$ 154.516,14, no 2º, 3º e 4º trimestres de 2004, respectivamente. Vencido o Conselheiro Paulo Roberto Cortez que votou pelo provimento integral.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Frederico Augusto Gomes de Alencar, Carlos Pelá, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Paulo Roberto Cortez e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Inicialmente, para evitar omissões ou equívocos quanto à eventual das questões pertinentes ao julgamento, registro que o caso diz respeito a lançamento de crédito tributário correspondente ao ano-calendário de 2006, sendo que o auto de infração está às fls.03 e seguintes, acompanhado do termo de verificação fiscal de fl. 56/82. A notificação deu-se em 29/03/2011 (fl. 20 e 82), com impugnação às fls.12588/12620 e julgamento pela DRJ por meio do acórdão de fls.12721/12756, do qual a parte interessada foi intimada em 14/10/2011 e apresentou o recurso de fls. 12765 e seguintes protocolizado em 11/11/2011, o que quer dizer que observou o prazo recursal de que trata 34, I, do Decreto nº 70.235, de 1972.

A empresa autuada é tributada com base no Lucro Real com Apuração Trimestral, e a autuação, com base no lucro arbitrado, está a exigir IRPJ, CLSS, PIS, COFINS, em face das infrações abaixo indicadas:

001 RECEITA OPERACIONAL OMITIDA (ATIVIDADE NÃO IMOBILIÁRIA) – PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS –
Administração de contas a pagar e de cobrança de títulos

Fato gerador	Valor Tributável ou imposto	Multa
31/03/2006	53.003,55	75%
31/03/2006	43.549,47	75%
31/03/2006	58.950,72	75%
30/06/2006	60.480,19	75%
30/06/2006	56.737,51	75%
30/06/2006	35.463,96	75%
30/09/2006	20.986,83	75%
31/12/2006	12.497,79	75%
31/12/2006	41.244,85	75%
31/12/2006	37.608,80	75%
31/03/2007	46.250,94	75%
31/03/2007	36.828,68	75%
31/03/2007	27.563,57	75%
30/06/2007	40.050,55	75%
30/06/2007	32.901,87	75%
30/06/2007	24.577,50	75%
30/09/2007	28.797,65	75%
30/09/2007	28.878,90	75%
30/09/2007	28.252,58	75%
31/12/2007	35.787,27	75%
31/12/2007	35.609,26	75%
31/12/2007	45.613,14	75%

002 RECEITAS NÃO OPERACIONAIS OMITIDAS –
RENDIMENTO DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS E
RENDA VARIÁVEL

Fato gerador	Valor Tributável ou imposto	Multa
31/03/2006	1.218.296,61	75%
31/03/2006	223.372,55	75%
31/03/2006	52.420,46	75%

003 DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO
COMPROVADA

Fato gerador	Valor Tributável ou imposto	Multa
31/03/2006	427.325,31	75%
31/03/2006	442.161,62	75%
31/03/2006	739.413,90	75%
30/06/2006	530.070,05	75%
30/06/2006	507.354,22	75%
30/06/2006	581.304,45	75%
30/09/2006	704.042,21	75%
30/09/2006	1.114.537,58	75%
30/09/2006	1.044.937,76	75%
31/12/2006	989.981,72	75%
31/12/2006	1.092.536,43	75%
31/12/2006	689.826,56	75%
31/03/2007	974.766,89	75%
31/03/2007	814.723,85	75%
31/03/2007	1.032.239,44	75%
30/06/2007	1.138.129,98	75%
30/06/2007	946.868,84	75%
30/06/2007	736.775,54	75%
30/09/2007	1.206.099,45	75%
30/09/2007	1.038.681,00	75%
30/09/2007	823.989,39	75%
31/12/2007	1.340.162,86	75%
31/12/2007	1.149.954,74	75%
31/12/2007	1.125.369,77	75%

004 RECEITAS OPERACIONAIS (ATIVIDADE NÃO
IMOBILAIÁRIA) Receitas Registradas – Operações de
Factoring

Fato gerador	Valor Tributável ou imposto	Multa
31/03/2006	164.306,33	75%
31/03/2006	180.178,59	75%
31/03/2006	238.663,69	75%
30/06/2006	195.847,80	75%
30/06/2006	221.886,21	75%
30/06/2006	193.436,33	75%
30/09/2006	197.436,33	75%

30/09/2006	200.629,00	75%
30/09/2006	292.469,61	75%
31/12/2006	275.570,96	75%
31/12/2006	265.515,24	75%
31/12/2006	213.619,29	75%
31/03/2007	254.834,08	75%
31/03/2007	257.620,23	75%
31/03/2007	310.646,81	75%
30/06/2007	331.429,81	75%
30/06/2007	359.195,72	75%
30/06/2007	244.609,83	75%
30/09/2007	344.585,91	75%
30/09/2007	366.635,62	75%
30/09/2007	335.703,70	75%
31/12/2007	356.349,28	75%
31/12/2007	273.426,72	75%
31/12/2007	178.223,59	75%

Quanto aos demais aspectos, no que diz respeito às irregularidades apontadas, transcrevo os seguintes pontos do acórdão recorrido que, por sua vez, reporta-se ao termo de verificação fiscal, “in verbis”:

(...)

III - DAS IRREGULARIDADES CONSTATADAS

76. Na execução da presente ação fiscal, procedemos ao exame da escrituração contábil do contribuinte (Livros Diário e informações dos registros contábeis disponibilizadas em meio magnético) e constatamos que diversos lançamentos relacionados às operações financeiras (contas bancárias) foram efetuados de forma resumida, quinzenal, mensal ou trimestralmente. Tal situação obrigaria a manutenção de Livros Auxiliares contendo os registros individualizados de cada operação bancária, conforme definido no Art. 258 do Decreto nº 3.000, de 1999, Regulamento do Imposto de Renda.

77. Além dos lançamentos resumidos, constatamos que não foi contabilizada a totalidade da movimentação financeira. Como apurado, o contribuinte manteve diversas contas correntes e de empréstimos, em treze diferentes instituições financeiras, cujos valores movimentados (créditos lançados) alcançaram a cifra total de R\$ 2,39 bilhões, nos anos de 2006 e 2007. Por outro lado, os valores registrados a débito na contabilidade (que indicam a entrada de recursos nas contas bancos) somam pouco mais de R\$ 125 milhões.

(...)

81. Apesar de ter sido intimado, o contribuinte não reescreveu novos livros, incluindo a totalidade de sua movimentação bancária. Tal providência far-se-ia necessária haja vista a omissão de vultosa quantia movimentada em suas contas correntes frente aos valores realmente escriturados em sua contabilidade.

82. Cabe destacar que a principal atividade econômica do contribuinte é factoring, ou seja, opera basicamente na compra e recebimento de títulos, cujos valores financeiros transitam necessariamente em contas correntes mantidas em instituições financeiras

83. Estas situações, portanto, ensejam o arbitramento do lucro da empresa ora fiscalizada, com fundamento do inciso II do Art. 47 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995,

(art. 530, II, "a" e "b", do RIR/99) (...), pois, a escrituração além de não identificar a efetiva movimentação bancária, impossibilita o cálculo do lucro real (...).

(...)

85. Registre-se, por oportuno, que analisando as declarações do imposto de renda apresentadas pelo contribuinte, relativas aos anos-calendário 2006 e 2007, verificamos que as receitas informadas correspondem às registradas em sua contabilidade e tratam exclusivamente dos valores equivalentes aos diferenciais de compra dos títulos de crédito (deságio) e às comissões de serviços (ad valorem), ou seja, às operações de factoring. Portanto, as declarações revelam-se igualmente não confiáveis para apuração dos resultados tributáveis da empresa, pois foram prestadas a partir das informações constantes em livros que registram uma diminuta parcela das operações bancárias.

86. Não restando alternativa ao arbitramento do lucro, passemos a identificar os valores das receitas brutas auferidas pelo contribuinte, os quais serão considerados como base de cálculo do lucro, conforme disposto nos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.249, de 1995 (...).

87. Pois bem. No curso do procedimento fiscal, apuramos que o contribuinte auferiu receitas das operações típicas de factoring, bem como da prestação de serviços de administração de contas a pagar e de cobrança de títulos para quatro distribuidoras de combustível. Constatamos, ademais, que omitiu receitas representadas por créditos bancários cuja origem não foi comprovada, com base na presunção prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

A) Das receitas da prestação de serviços

88. No caso da atividade de administração de contas a pagar e a receber, verificamos que a empresa ora fiscalizada, em contrapartida à prestação de serviços, fez jus à remuneração no valor correspondente a 0,17% (dezessete centésimos de um ponto percentual) dos montantes efetivamente recebidos dos títulos encaminhados para cobrança.

89. A partir dos relatórios dos lançamentos das operações de recebimento e de pagamento apresentados, verificamos que a fiscalizada efetuou o recebimento de títulos das empresas contratantes, no montante total de R\$ 488.020.931,73, conforme discriminado no Anexo I do presente termo. Dos totais mensais, calculamos os valores das receitas auferidas em decorrência da prestação de serviço de cobrança (...).

90. Anote-se que a movimentação financeira relativa à cobrança dos títulos pertencentes às distribuidoras foi realizada em duas contas correntes mantidas pela fiscalizada no Banco Bradesco. Quanto aos registros contábeis, constatamos que essa movimentação não foi objeto de lançamento, tampouco a remuneração de 0,17% o foi. Portanto, os valores das receitas foram omitidos na escrituração e na declaração apresentada à Receita Federal.

B) Das receitas escrituradas da atividade de factoring

91. Quanto às receitas de operações típicas de factoring, concernentes à aquisição de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis, temos que o contribuinte escriturou e declarou os valores a seguir discriminados:

[segue demonstrativo]

92. Além dos valores acima apontados, constatamos a omissão de receita com base na presunção prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, como a seguir demonstrado.

C) Das receitas omitidas representadas por créditos bancários

93. No curso da fiscalização, em razão de ter sido verificado que o contribuinte não contabilizou a totalidade de sua movimentação bancária nem reescreveu os Livros Diário, a fim de incluí-la, procedemos ao exame dos créditos lançados nos diversos extratos bancários.

94. Iniciamos pela identificação dos mesmos. Depois, descartamos aqueles que, por sua natureza, não se caracterizam como receita, tais como: estornos de lançamentos, transferências de mesma titularidade, créditos resultantes das devoluções de TED, DOC e cheques emitidos, resgates de aplicações financeiras e recebimentos de empréstimos bancários.

95. Descartamos, também, os valores creditados que se referem à atividade de administração de contas a pagar e a receber das distribuidoras de combustível e os créditos vinculados a operações de renda variável efetuadas pelo contribuinte.

96. Como resultado identificamos os créditos listados no Anexo II do presente termo, os quais somam R\$ 509.831.441,58.

97. Na sequência, cotejamos os totais diários desses créditos com os somatórios também diários dos valores correspondentes aos recebimentos dos títulos de crédito relativos às operações de factoring, constantes nos relatórios de aquisições efetuadas nos anos de 2006 e 2007 e no relatório dos títulos recebidos nesses anos, mas objeto de aquisições realizadas em anos anteriores.

98. Em decorrência desse procedimento, constatamos que os valores creditados nas contas correntes do contribuinte superaram os recebimentos de títulos, praticamente em todos os dias do período de fevereiro de 2006 a dezembro de 2007.

99. Intimado a esclarecer tais diferenças e comprovar, mediante a apresentação de documentação, a origem desses recursos, o contribuinte limitou-se a informar que em face do extravio da documentação contábil-fiscal encontrava-se materialmente impossibilitado de apresentar maiores dados e/ou esclarecimentos.

100. Da análise do relatório apresentado pelo contribuinte, no qual foram listados os títulos supostamente negociados em anos anteriores, mas recebidos nos anos de 2006 e 2007, observamos que nele foram discriminados 25.188 títulos, os quais totalizam R\$ 105.302.171,91.

Porém, examinando as informações contábeis verificamos que a conta "1.01.02.01.01 - Clientes Diversos - Duplicatas a Receber" possuía saldo inicial, em 01/01/2006, no montante de R\$ 3.700.943,08. Ora, se a contabilidade registrava um saldo inicial de duplicatas a receber no montante de R\$ 3 milhões, como explicar o recebimento de títulos negociados nos anos anteriores no valor de R\$ 105 milhões.

101. Diante desta disparidade, intimamos o contribuinte a apresentar os documentos (contrato de compra e borderô) relativos às aquisições dos direitos de crédito de uma série desses títulos, equivalente a mais do que a metade dos discriminados na planilha, em termos de valor. Tais documentos comprovariam as negociações realizadas nos anos anteriores. A empresa, todavia, nada apresentou.

102. Constatamos, assim, que embora regularmente intimado, o contribuinte não comprovou a origem dos recursos creditados em suas contas correntes, nos montantes que excedem aos totais dos títulos negociados nos anos de 2006 e 2007, nem tampouco a aquisição de títulos, em anos anteriores, no montante total de R\$ 105 milhões.

103. A existência de créditos bancários cuja origem não foi comprovada mediante a apresentação de documentação hábil, ensejaria caracterizar esses valores como omissão de receita, com base na presunção prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996 (...).

104. *Todavia, no presente caso, o contribuinte trata-se de uma empresa de factoring, e os seus créditos bancários não correspondem em sua totalidade à receita auferida, já que se referem ao recebimento de títulos adquiridos no exercício dessa atividade.*

105. *Nos termos do Ato Declaratório Normativo Cosit nº 51, de 28/09/1994, a receita da atividade de factoring é representada pela diferença entre a quantia expressa no título de crédito adquirido e o valor pago, ou seja, equivale à soma (i) do diferencial de compra dos títulos de crédito (deságio) e (ii) da comissão de serviços (ad valorem).*

(...)

107. *Desta forma, visando identificar os fatores de deságio e ad valorem a serem aplicados aos valores de face dos títulos, efetuamos consulta aos relatórios das operações realizadas pelo contribuinte, nos anos de 2006 e 2007. Nesses relatórios, foram listados registros de 1.548 operações de factoring, cujo valor total de face dos títulos negociados soma R\$ 112.851.258,14; o total das receitas referentes ao diferencial de compra dos títulos de crédito, R\$ 5.520.207,83; e o total das comissões de serviços, R\$ 732.943,13.*

108. *A partir desses montantes, constatamos que o contribuinte aplicou, em média, os fatores de 4,89% e 0,65% para calcular os diferenciais de compra (deságio) e as comissões de serviços (ad valorem), respectivamente, totalizando 5,54% (4,89% + 0,65%), conforme demonstrado no Anexo III deste termo. Tais índices estão compatíveis com os publicados pela Associação Nacional das Sociedades de Fomento Mercantil (ANFAC) em seu sítio na Internet (em 2006 os índices respectivos foram de 4,28% e 1,35% = 5,63%).*

109. *Sendo assim, utilizaremos os mesmos fatores praticados pelo contribuinte para calcular os valores das receitas omitidas, representadas por créditos bancários cuja origem não foi comprovada, com base na presunção prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.*

110. *No cálculo das receitas mensais omitidas, partiremos dos somatórios dos créditos bancários listados no Anexo II do presente termo e subtrairemos os seguintes valores: (i) aqueles mensais correspondentes aos recebimentos dos títulos negociados nos anos de 2006 e 2007, constantes em relatório apresentado pelo contribuinte, cujas receitas foram escrituradas (o rol dos títulos encontra-se no Anexo IV); (ii) o valor de R\$ 3.700.943,08, que representa o saldo dos títulos adquiridos nos anos anteriores, pendentes de recebimento em 01/01/2006, conforme registro contábil; e (iii) os valores das devoluções de cheques depositados relacionados no Anexo V, pois esses representam redução dos valores creditados.*

111. *Apurados os valores mensais dos créditos bancários cuja origem não foi comprovada, aplicaremos os fatores acima mencionados para cálculo das receitas omitidas, conforme abaixo demonstrado:*

[segue demonstrativo]

D) Da receita bruta operacional

112. *Do acima apresentado, identificamos os valores das receitas brutas auferidas pelo contribuinte, que serão consideradas como base de cálculo do lucro arbitrado, como a seguir demonstrado:*

[segue demonstrativo]

113. *Calculados os valores da receita bruta auferida pelo contribuinte, o lucro arbitrado será determinado mediante a aplicação do percentual de trinta e dois por cento, acrescido de vinte por cento, sobre esses valores, conforme disposto nos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.249, de 1995.*

E) Das receitas de operações financeiras

114. *Todavia, além das receitas acima discriminadas, observamos, no curso do procedimento fiscal, que o contribuinte realizou operações financeiras de renda variável, por intermédio da empresa Novação D.T.V.M. Ltda.*

115. *Desta forma, os ganhos líquidos obtidos nessas operações deverão compor, também, o lucro arbitrado, conforme disposto no art. 27, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996 (...).*

116. *Anote-se que as operações de renda variável não foram devidamente contabilizadas pelo contribuinte e os ganhos líquidos auferidos não foram registrados. Portanto, os valores tributáveis também foram omitidos na escrituração e na declaração apresentada à Receita Federal.*

117. *A partir das Notas de Corretagem e dos extratos da movimentação financeira realizada na corretora Novação (documentos apresentados pelo contribuinte), apuramos ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras de venda variável, nos meses do 1º trimestre de 2006, conforme demonstrado no Anexo VI.*

F) Do lucro arbitrado trimestral

118. *Sendo assim, o lucro arbitrado trimestral, como disposto no art. 1º da Lei nº 9.430, de 1996, são os valores abaixo discriminados:*

[segue demonstrativo]

IV - DA APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

119. *Após determinar os valores trimestrais do lucro arbitrado, passemos a calcular os montantes relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e ao seu adicional, os quais são devidos trimestralmente, como dispõe o art. 1º da Lei nº 9.430, de 1996 (...)*

(...)

121. *Calculados os IRPJ devidos, deduzimos para fins de apuração dos valores a serem exigidos, as quantias do imposto informadas nas DCTF dos respectivos trimestres de apuração (...).*

122. *Como consequência, devemos exigir, ainda, os valores devidos a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, de contribuição para o PIS/Pasep e de Cofms, apurados abaixo, haja vista a insuficiência na determinação de suas bases de cálculo (...).*

(...)

Cientificada, a interessada apresentou Impugnação alegando, em síntese, que:

(...)

2. IMPRESTABILIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO DE CSLL, PIS E COFINS: AUSÊNCIA DE MPF

*Como primeiro equívoco a ser demonstrado pela Impugnante, tem-se que o Mandado de Procedimento Fiscal nº 08.1.04.00-2010-00098-5, que deu origem às autuações ora impugnadas, determinou que a fiscalização versasse apenas sobre **IRPJ** e **CPMF**. No entanto, além de ter sido fiscalizado estes tributos, foram lavrados autos de infração para a cobrança de CSLL, PIS e COFINS.*

Como se pode verificar, a fiscalização não ficou adstrita aos poderes que lhe foram outorgados por meio do Mandado de Procedimento Fiscal-MPF, mas foi além, extrapolando o âmbito para o qual estava habilitada.

Desse modo, pela comprovada falta de habilitação por meio de MPF, que configura procedimento arbitrário praticado pela autoridade autuante ao extrapolar os limites de procedibilidade estampados no MPF em que estava credenciado, devem ser desqualificados e declarados imprestáveis os autos de infração que deram origem aos lançamentos da CSLL, PIS e COFINS.

3. AUTUAÇÃO CENTRADA EM PROVA ILÍCITA

Conforme demonstrado anteriormente, os autos de infração que exigem CSLL, PIS e COFINS são imprestáveis face à inexistência de MPF para fiscalização de tais tributos, além de ter ocorrido a decadência de parte dos valores exigidos. Entretanto, caso este órgão julgador assim não entenda, o que se alega apenas em observância ao princípio da eventualidade, há outros equívocos cometidos pelo r. Auditor Fiscal que são suficientes para acarretar a imprestabilidade dos lançamentos efetuados, conforme se demonstrará adiante.

3.1. RESERVA DE JURISDIÇÃO SOBRE O SIGILO BANCÁRIO

Os autos de infração lavrados para exigir da Impugnante o pagamento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS deixaram de observar a reserva de jurisdição sobre o sigilo bancário, motivo pelo qual devem ser declarados imprestáveis.

Com efeito, a Lei n.º. 4.595/64 restringe o acesso às informações contidas nas contas bancárias, permitindo o uso de tais informações, com prudência e moderação, somente nos casos necessários mediante autorização do Poder Judiciário.

*Vale dizer que o acesso às contas bancárias estava sob a denominada **reserva de jurisdição**, ou seja, o alcance dessas informações só podia ser autorizado pelo Poder Judiciário.*

A propósito, é imperioso ressaltar que a entrega dos extratos bancários não foi feita de forma espontânea pela Impugnante, mas apenas para evitar a acusação de embaraço a Fiscalização por parte da empresa autuada, com o conseqüente agravamento da penalidade aplicada.

3.2. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO PARA USO DOS EXTRATOS - INOBSERVÂNCIA DAS REGRAS FIXADAS PELO DECRETO Nº 3.724/01

Há ainda outro equívoco que macula os Autos de Infração lavrados, uma vez que na condução dos trabalhos fiscais, o digno autuante ignorou as regras de garantia e controle fixadas pelo Decreto n.º. 3.724/2001 para o acesso aos dados bancários, na forma disciplinada pela Lei Complementar n.º 105/2001. (...)

*No rigor do artigo acima transcrito (art. 2º do Decreto nº 3.724, de 2001), o acesso aos extratos bancários depende de motivação, ou seja, o Fisco precisa demonstrar o enquadramento em umas das 11 (onze) hipóteses listadas no Decreto nº 3.724/01, que configuram as denominadas "**informações indispensáveis**", única condição para autorizar o acesso aos extratos bancários.*

*Nos termos lavrados, surpreendentemente, não há uma referência sequer ao Decreto n.º. 3.724/2001. Vale dizer, o autuante utilizou as informações bancárias sem demonstrar porque as considerava "**indispensáveis**", sem tipificar em qual das onze hipóteses se enquadrava a empresa autuada.*

Dessa forma, Senhores Julgadores, não bastassem as demais restrições impostas ao trabalho fiscal, as informações bancárias foram manuseadas pelo Fisco sem a observância das restrições também estabelecidas pelo próprio Poder Executivo, o que torna insustentável os indigitados lançamentos de ofício.

iliquidez e incerteza, uma vez que a autoridade autuante se equivocou na aplicação dos fatores inerentes à atividade de factoring, na apuração da base de cálculo dos tributos ora exigidos.

Com efeito, para apuração do total da receita omitida em decorrência de supostos créditos bancários de origem não comprovada, o r. Auditor Fiscal utilizou os fatores de 4,89%, para calcular o diferencial da compra (deságio) e 0,65% para calcular as comissões de serviços (ad valorem). (...).

(...) a autoridade autuante adotou como fator para calcular o diferencial de compra (deságio) e as comissões de serviço (ad valorem), a média supostamente correspondente às operações realizadas pela Impugnante, nos anos-calendário de 2006 e 2007. Afirmou, ainda, que os percentuais de 4,89% e 0,65% correspondem aos fatores praticados pelo contribuinte, o que, no seu entender validaria sua adoção na lavratura dos autos de infração.

*Todavia, em que pese o entendimento explanado pelo r. Auditor Fiscal, tem-se que a adoção da suposta média, correspondente aos fatores de 4,89% (diferencial de compra) e 0,65% (comissão de serviços) **não correspondem aos fatores praticados pela Impugnante!***

Ora, no desenvolvimento de sua atividade, a fim de atender as necessidades de seus clientes, a Impugnante não adota um fator único como fez o r. agente fiscal. De forma diversa, de acordo com as peculiaridades de cada operação, adota fator específico para cada negócio jurídico realizado, levando-se em consideração o valor da operação, o cliente que negocia o título, bem como o prazo constante no título adquirido.

Assim, em decorrência dessa diversidade de operações e fatores utilizados pela Impugnante, não é possível que a autoridade autuante utilize um único fator, como se todas as operações analisadas durante a fiscalização fossem equânimes.

Em decorrência do roubo de livros e documentos fiscais e contábeis e, com o fim de comprovar a variedade de fatores praticados, a Impugnante diligenciou junto a alguns clientes para obter documentos que demonstrem a oscilação dos fatores aplicados nas operações.

Neste sentido, constatou que diversos fatores praticados, muitas vezes com a mesma pessoa jurídica, são inferiores à média adotada pelo Fisco, conforme se exemplifica abaixo (DOC. 03):

[seguem demonstrativos]

Deste modo, constata-se que os fatores efetivamente praticados pela Impugnante são bem menores que aqueles adotados pela autoridade autuante. Portanto, tendo confirmado que a receita preponderante advém da atividade de factoring, não cabe à autoridade autuante aplicar outro fator que não aquele efetivamente praticado pela Impugnante, o que torna incerto e ilíquido os autos de infração.

Demonstrado mais este insanável erro, é imperativo o cancelamento dos autos de infração, pela sua total imprestabilidade.

7. METODOLOGIA EQUIVOCADA - ADOÇÃO DE DOIS REGIMES DE RECONHECIMENTO DAS RECEITAS - IMPOSSIBILIDADE

Entende a empresa Impugnante que os vícios apontados nos tópicos precedentes são suficientes para determinar o integral cancelamento dos autos de infração, ora impugnados. No entanto, ainda que assim não entendam as nobres Autoridades Julgadoras, é preciso refutar integralmente os autos de Infração que formalizam a exigência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), por novas afrontas ao ordenamento jurídico vigente.

Com efeito, a autoridade autuante na apuração da receita bruta a ser arbitrada somou os valores inerentes a "Receita da Prestação de serviços de cobrança Distribuidoras", com as "Receitas Escrituradas" e "Receitas Omitidas - Cred. Bancários de Origem não Comprovadas", conforme se verifica na planilha referente ao ano-calendário de 2006 (fl. 20 do Termo de Verificação Fiscal):

[segue demonstrativo]

Assim, para apurar as receitas supostamente omitidas, decorrentes de créditos bancários de origem não comprovadas, o r. Auditor Fiscal elegeu o regime de caixa, haja vista que tomou como base para encontrar o valor da receita a data do crédito ocorrido nas contas bancárias da Impugnante, conforme se constata no Termo de Verificação Fiscal (...)

62. No caso da atividade de prestação de serviços, efetuamos a identificação dos créditos bancários, a partir de relatórios dos lançamentos das operações de cobrança das distribuidoras.

63. Na seqüência, **identificamos os demais créditos efetuados nas contas correntes do contribuinte e cotejamos seus totais diários** com os somatórios também diários dos valores correspondentes aos recebimentos dos títulos de crédito relativos à operações de *factoring*, **constantes nos relatórios de aquisições efetuadas nos anos de 2006 e 2007 e no relatório dos títulos recebidos nesses anos, mas objetos de aquisições realizadas em anos anteriores.**

64. Em decorrência desse procedimento, constatamos que os **valores creditados** nas contas correntes do contribuinte superaram os recebimentos de títulos, praticamente todos os dias do período de fevereiro de 2006 a dezembro de 2007.

(...)

97. Na seqüência, **cotejamos os totais diários desses créditos com os somatórios também diários dos valores correspondentes aos recebimentos dos títulos de crédito** relativos às operações de *factoring*, constantes nos relatórios de aquisições efetuadas nos anos de 2006 e 2007 e no relatório dos títulos recebidos nesses anos, **mas objeto de aquisições realizadas em anos anteriores**, (destaques acrescidos)

Desta forma, pelas afirmações constantes no Termo de Verificação Fiscal é manifesto que a autoridade autuante adotou, para os anos-calendário 2006 e 2007, o regime de caixa para reconhecimento das receitas decorrentes de créditos bancários, ou seja, o momento do pagamento, do crédito, da liquidação da operação.

*Todavia, contraditoriamente, também adotou o regime de competência para parte das receitas, vez que considerou, sem ressalvas, as receitas escrituras/declaradas pela Impugnante que foram reconhecidas pelo regime de competência. Veja-se que, no Anexo III do Termo de Verificação Fiscal ("Relação das operações de factoring escrituradas"), a autoridade autuante **ratifica que as receitas escrituradas foram reconhecidas na data da operação (aquisição, de títulos)**, e não na liquidação do negócio jurídico.*

Desse modo, como a autoridade autuante não desqualificou as receitas reconhecidas e escrituradas pela Impugnante, na apuração da receita bruta (base para o arbitramento adotado pelo Fisco) foram utilizados regimes de reconhecimento de receitas diferentes, quais sejam: (i) de caixa para as receitas decorrentes de créditos bancários, e (ii) de competência para as receitas escrituradas pela Impugnante.

Ora, é indubitável que os autos de infração lavrados são imprestáveis, uma vez que o total da receita bruta não pode ser composto por receitas reconhecidas por diferentes critérios.

Aliás, o regime de reconhecimento das receitas para a atividade de factoring é o de competência, como dispõe o Ato Declaratório Normativo - COSIT nº 51/94 (...).

Ora, se a própria autoridade autuante confirma que os valores creditados nas contas bancárias da Impugnante (reconhecidos pelo Fisco pelo regime de caixa) correspondem à atividade de factoring por ela desenvolvida, está contrariando orientação interna da própria RFB, que tem norma expressa determinando o regime de reconhecimento das receitas para a atividade desenvolvida pela Impugnante.

Desta forma, as "receitas" decorrentes dos créditos bancários, por serem inerentes à atividade de factoring desenvolvida pela Impugnante não podem ser reconhecidas pela data da liquidação do título adquirido. Tais receitas devem ser reconhecidas na data em que se celebrou o negócio jurídico (data da operação), adotando-se, assim, o regime de competência.

Assim, considerando que a metodologia utilizada pelo d. auditor fiscal está equivocada, uma vez que (i) fez uso de dois regimes diferentes para reconhecimento e composição da receita bruta para fins do arbitramento, e (ii) adotou indevidamente o regime de caixa para o reconhecimento das receitas obtidas em decorrência da atividade de factoring, os autos de infração são imprestáveis, e devem ser cancelados por este órgão julgador.

8. DA DECADÊNCIA DOS AUTOS DE INFRAÇÃO DE IRPJ E CSLL

Conforme explanado no tópico anterior, o r. Auditor Fiscal reconheceu, de forma indevida, as receitas auferidas pela Impugnante no regime de caixa, ferindo o disposto no Ato Declaratório Normativo COSIT nº 51/94.

Em decorrência do manifesto equívoco na metodologia da apuração do lucro líquido dos anos-calendário de 2006 e 2007, grande parte dos valores exigidos nos autos de infração de IRPJ e CSLL estão fulminados pela decadência.

*Com efeito, no Termo de Verificação Fiscal, a autoridade autuante afirma ter considerado na apuração das receitas omitidas "os créditos relativos às operações de factoring, constantes nos relatórios de aquisições efetuadas nos anos de 2006 e 2007 e no relatório dos títulos recebidos nesses anos, **mas objeto de aquisições realizadas em anos anteriores**".*

*Assim, por ter reconhecido a receita pelo regime de caixa, incluiu indevidamente na base de cálculo dos autos de infração valores percebidos em 2006 e 2007, **objetos de operações realizadas em anos anteriores**.*

Ora, sendo certo que o reconhecimento da receita para fins de apuração do IRPJ e da CSLL deve ser feito pelo regime de competência, os valores computados na lavratura dos refutados autos de infração que se referirem à operações realizadas pela Impugnante anteriormente a 2006 devem ser excluídos da exigência fiscal, pois foram alcançados pela decadência.

Isto porque, sendo o IRPJ e a CSLL tributos sujeitos à sistemática do lançamento por homologação tem o Fisco o prazo de cinco anos, contados do fato gerador, para homologar a atividade realizada pelo sujeito passivo, nos termos estabelecidos pelo mencionado artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Portanto, considerando que os autos de infração contemplam valores inerentes à operações anteriores a 2006, conforme afirmado pela própria autoridade autuante, os autos de infração lavrados são imprestáveis, devendo ser cancelados!

9. OS DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO SUSTENTAM A PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITAS

Na remota hipótese de não acatamento das razões apresentadas anteriormente, é preciso registrar que há obstáculos técnicos para a exigência de tributo com base em presunções, como acontece com a presunção relativa instituída no art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Com efeito, a presunção constitui prova indireta, com origem na ocorrência de fatos secundários (fatos indiciários) que apontam para o fato principal, necessariamente desconhecido, mas relacionado diretamente ao fato conhecido.

(...)

seja, entre o fato conhecido (fato indiciário) e o fato desconhecido (provável) deve haver correlação segura e direta, não podendo haver dúvidas sobre a materialização dessa correlação, sob pena desse artifício legal resultar indevido por absoluta inadequação do conceito jurídico escolhido para sua concreção.

Essa inadequação se faz presente na presunção legal estabelecida pelo art. 42 da Lei nº 9.430/96, haja vista que entre os depósitos bancários e a omissão de receitas não há correlação lógica direta e segura, pois nem sempre o volume de depósitos leva ao valor de receitas omitidas, como ocorre no caso em apreço.

Por este motivo, foi editado em 1988 o Decreto-Lei nº 2.471, que determinou o cancelamento e arquivamento de todos os processos administrativos que exigiam imposto de renda com base, exclusivamente, em depósitos bancários, ato legislativo que veio reconhecer a firme orientação jurisprudencial pela imprestabilidade dos depósitos como sinônimo de "renda", a ponto de merecer a edição da Súmula nº 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos (...).

*Há de se reconhecer, portanto, que inexistente uma correlação lógica possível para se materializar a presunção legal instituída na Lei em referência, por razões óbvias: **em primeiro**, porque não há correlação natural e segura entre depósitos e receitas omitidas (que podem ter naturezas diversas, tais como adiantamentos, empréstimos, devoluções de empréstimos, doações, etc). A prova da movimentação bancária **não materializa o fato gerador do imposto de renda**, pois juridicamente o depósito bancário não corresponde a acréscimo patrimonial⁴; **em segundo**, porque os depósitos bancários não trazem consigo informações indispensáveis para a correta delimitação da base tributável, não caracterizando, por si só, sinal exterior de riqueza, mas servindo apenas como marco inicial da irrenunciável investigação do Fisco.*

(...)

Desse modo, a utilização exclusiva de depósitos bancários para a composição da receita bruta para o arbitramento contraria a sistemática deste tributo, e por esta razão, deve ser afastada.

Essa realidade foi confirmada pelo Auditor-Fiscal, tanto que tomou, por sua única iniciativa, considerável parcela dessas movimentações financeiras que já constavam nos extratos como estornos de lançamento, devoluções de TED, DOC e cheques emitidos, operações de renda variável, resgates de aplicações financeiras e recebimentos de empréstimos bancários, conforme atesta a própria autoridade autuante na fl. 09, do Termo de Verificação Fiscal.

No entanto, deixou a fiscalização de excluir outros tantos créditos em que os históricos são elucidativos, assim como deixou de excluir grande volume de operações que se qualificam como simples transferências entre contas de mesma titularidade e presumiu que tais valores constituem receita, supostamente omitida pela Impugnante.

Desse modo, observa-se que os autos de infração foram lavrados com base em um encadeamento de sucessivas presunções, sem que o Fisco tenha comprovado a existência de um fato indiciário, qual seja: ser os depósitos receita auferida pela empresa autuada! Portanto, devem ser cancelados os autos de infração lavrados.

10. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS ELIDE A PRESUNÇÃO LEGAL

Com apoio no princípio da eventualidade, na remota hipótese de não serem acatadas as razões precedentes que desqualificam na totalidade os autos de infração ora contestados, é preciso continuar refutando o mérito das exigências, pela equivocada metodologia utilizada nas desqualificadas autuações, pois, ainda que fosse possível sustentar a aplicação da presunção prevista no artigo 42, da Lei nº 9.430/1996, todos os depósitos/créditos registrados nas contas-correntes bancárias da Impugnante têm origem comprovada.

O requisito básico para a aplicação da presunção é a impossibilidade de identificação da origem dos recursos creditados em contas bancárias. Dessa forma, uma vez identificada essa origem, resta elidida a presunção legal.

10.1. NÃO EXCLUSÃO DE CHEQUES DEVOLVIDOS

Com efeito, para a lavratura dos autos de infração, o d. Auditor Fiscal, por iniciativa própria elaborou planilha (Anexo V, do Termo de Verificação Fiscal), na qual relacionou cheques devolvidos que foram excluídos dos valores apontados como omissão de receita.

Entretanto, por manifesto equívoco, na apuração da suposta omissão de receita, deixou a autoridade autuante de excluir uma vasta quantidade de cheques devolvidos, os quais não constam na referida planilha.

Assim, diversos valores que constam nos extratos bancários como "cheques devolvidos", foram indevidamente considerados pelo fisco como receita omitida. Como exemplo, seguem valores constantes na conta corrente nº 66.420-0, do Banco Bradesco, a título de amostragem (DOC. 04):

[segue demonstrativo]

Cumprir esclarecer que o mesmo equívoco se repete em outras contas bancárias da Impugnante. Por tal motivo, considerando que aos valores correspondentes aos cheques devolvidos falta os requisitos necessários para a configuração da receita (ingresso definitivo), os autos de infração são ilíquidos e incertos, devendo ser cancelados.

10.2. TRANSFERÊNCIAS INTER BANCOS: CONTAS DA MESMA TITULARIDADE

Além dos créditos correspondentes a cheques devolvidos indevidamente incluídos na base de cálculo dos tributos exigidos nos autos de infração, na relação elaborada pelo d. Auditor-Fiscal há numerosas transferências entre contas bancárias da mesma titularidade que também não foram excluídas na efetivação dos lançamentos. É dizer, por diversas vezes a Impugnante transferiu valores para cobrir outra conta de sua própria titularidade, dando ensejo a muitas movimentações bancárias.

Com o intuito de demonstrar de forma exemplificativa as transferências bancárias ocorridas, a Impugnante elaborou planilha com as movimentações bancárias relativas ao banco ITAÚ, conforme se observa abaixo (DOC. 05):

[segue demonstrativo]

Veja-se que o histórico constante nos extratos por si só é elucidativo, e suficiente para comprovar a origem dos depósitos efetuados em uma das contas bancárias da Impugnante.

Novamente, o equívoco cometido pelo r. Auditor Fiscal se repete em outras contas bancárias, acarretando a imprestabilidade dos lançamentos, em decorrência de sua iliquidez e incerteza.

Evidente que a relação das operações demonstradas neste item e no precedente não é exaustiva, mas suficiente para demonstrar a precipitação e o desacerto do trabalho realizado pelo Fisco. Nesse contexto, na remota hipótese de não serem acatadas as objeções colocadas nos tópicos precedentes, é imperativo que seja determinada a exclusão dos depósitos/créditos cuja presunção legal já foi elidida mediante prova da origem, porque já comprovados pelos seus próprios históricos, ou por documentos apresentados na fase de fiscalização, assim como por outros que protesta pela oportuna juntada aos autos, em prazo razoável que permita disponibilizá-los.

11. ERRO NA APURAÇÃO DO GANHO LÍQUIDO DE RENDA VARIÁVEL

Nos autos de infração ora refutados, há ainda outro erro que os tornam imprestáveis, conforme se demonstrará a seguir.

Com efeito, na apuração dos tributos exigidos da Impugnante, o r. Auditor Fiscal somou ao "Lucro Arbitrado - Receita Operacional" os valores por ele apurados referentes ao ganho líquido de renda variável.

Entretanto, a apuração do referido ganho líquido de renda variável foi feita pela autoridade autuante com diversos equívocos, sem observância dos preceitos legais aplicáveis a esta espécie de operações.

Nos termos do artigo 760, do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), utilizado para fundamentar a autuação, na apuração do ganho líquido deverá ser deduzido os custos e despesas necessários para a realização da operação, in verbis: (...).

Ao se analisar o referido dispositivo legal, constata-se que pretendeu o legislador garantir que na apuração do ganho líquido fossem deduzidos os custos e despesas incorridos na realização das operações. Estabeleceu, ainda, a possibilidade de se compensar as perdas apuradas nas operações com os ganhos líquidos auferidos nos meses subseqüentes.

No mesmo sentido, a Instrução Normativa RFB nº 1.022/2010, que dispõe sobre o Imposto de Renda incidente sobre os rendimentos e ganhos líquidos auferidos nos mercados financeiros e de capitais, prevê o direito à dedução dos custos e despesas incorridos, bem como à compensação entre perdas e ganhos líquidos. (...).

*Todavia, os referidos dispositivos legais não foram observados pelo r. Auditor Fiscal, que na apuração do ganho líquido de renda variável deixou de considerar as despesas suportadas pela Impugnante com o serviço de corretagem. Do mesmo modo, na referida apuração **não foram deduzidos o imposto de renda retido na fonte.***

Para verificar o equívoco da autoridade autuante, basta analisar o Anexo VI do Termo de Verificação Fiscal ("Demonstrativo de apuração dos ganhos líquidos trimestrais obtidos em operações financeiras de renda variável"). O d. auditor fiscal se limitou a calcular a diferença entre o valor da alienação e seu custo de aquisição, fazendo uso da média ponderada dos custos unitários. Entretanto, não se preocupou o i. Auditor Fiscal em deduzir os custos e despesas que a Impugnante incorreu nas referidas operações.

*Do mesmo modo, o r. Auditor Fiscal não considerou as perdas suportadas pela Impugnante (prejuízos) na venda de ações para a apuração de ganho líquido de renda variável. A título de exemplo, a Impugnante acosta aos presentes autos, nota de corretagem (**DOC. 06**) na qual fica evidente o prejuízo suportado no valor de R\$ 249.267,19, conforme demonstrado abaixo:*

[segue demonstrativo]

Portanto, a apuração de ganho líquido de renda variável deixou de observar as regras estabelecidas pela legislação, sendo manifestamente ilíquido e incerto os autos de infração lavrados.

12. INDEVIDA DESQUALIFICAÇÃO DO REGIME DE APURAÇÃO DO PIS E DA COFINS

Estando os lançamentos de exigência de PIS e da COFINS vinculados ao lançamento principal do IRPJ, evidente que a já demonstrada precipitação no arbitramento do lucro e os erros apontados que desqualificam integralmente os autos de infração do IRPJ e também da CSLL, fazem com que não possa prevalecer a intentada desqualificação do regime de apuração das contribuições do PIS e da COFINS.

Se está equivocado o arbitramento do Lucro, porque a lei veda sua adoção com o fim de penalizar o contribuinte, caberia ao r. Auditor Fiscal apurar a receita da Impugnante pelo Lucro Real. Por conseqüência, os lançamentos reflexos das contribuições do PIS e da COFINS, necessariamente, deveriam ser formalizados na sistemática não-cumulativa imposta pela Lei, e não da forma como realizada pela fiscalização.

Por essa estreita vinculação, é imperativo que seja determinado o cancelamento dos Autos de Infração do PIS e da COFINS, por conterem indevidas exigências calculadas pelo regime cumulativo de apuração.

13. DA DECADÊNCIA DOS VALORES EXIGIDOS NOS AUTOS DE INFRAÇÃO DE PIS E COFINS

Ainda que se pudesse validar a autuação realizada de forma manifestamente arbitrária, uma vez que o r. Auditor Fiscal não possuía autorização no MPF expedido pela DRF/Campinas para fiscalizar CSLL, PIS e COFINS, tem-se que os autos de infração lavrados para exigir PIS e COFINS não podem subsistir.

Com efeito, os combatidos autos de infração de PIS e COFINS alcançaram operações realizadas no período entre 1º de janeiro a 28 de março de 2006, já acobertadas pelo manto da decadência, devendo ser excluídas da refutada exigência fiscal.

Por se tratarem de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, tem o Fisco o prazo de cinco anos, contados do fato gerador, para homologar a atividade realizada pelo sujeito passivo, nos termos estabelecidos pelo art. 150, § 4o, do Código Tributário Nacional (...).

*In casu, o fato gerador da COFINS e da contribuição ao PIS é instantâneo, pois incide sobre cada operação realizada pela Impugnante, que comporá seu faturamento. Desta forma, considerando que o período lançado abrange operações realizadas entre **1o de janeiro de 2006 a 31 de dezembro de 2007**, e a Impugnante foi notificada dos autos de infração em **29 de março de 2011**, devem ser excluídas da refutada exigência fiscal as operações realizadas entre **1o de janeiro de 2006 a 28 de março de 2006**, uma vez que decorreram **cinco anos da ocorrência dos fatos geradores!***

14. PROCEDIMENTOS REFLEXOS

Conforme demonstrado em tópico específico, os autos de infração de CSLL, PIS e COFINS devem ser declarados imprestáveis, uma vez que o MPF expedido pela Receita Federal do Brasil não autorizava a autoridade autuante a fiscalizar os referidos tributos.

Todavia, caso este órgão julgador assim não entenda, o que se alega apenas para fins de argumentação, em decorrência da estreita relação de causa e efeito, as objeções trazidas na presente Impugnação nas matérias que dizem respeito à tributação do IRPJ devem, por pertinentes, ser consideradas igualmente como oponíveis aos autos de infração de CSLL, PIS e COFINS.

15. JUROS SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO: IMPOSSIBILIDADE

Na remota hipótese de remanescer exigências tributárias após a decisão, protesta a Impugnante pela impossibilidade de incidência da SELIC sobre a multa de ofício, pela impropriedade dessa imposição, assim como ausência de fundamento legal.

Relembre-se que a taxa SELIC tem o objetivo de remunerar, diante do atraso, receita sempre esperada pela Fazenda Pública, daí a sua vocação para incidir unicamente sobre o tributo (principal) e não sobre a multa que nunca é esperada.

Por essa mesma razão, a SELIC nunca incide sobre a multa de mora, e de forma coerente, nunca poderá incidir sobre a multa de ofício, o que não tem sido observado pela administração tributária.

A seguir, os autos foram e enviados à DRJ e, ato contínuo, efetuou-se o julgamento em 1ª instância, mantendo integralmente a exigência, sendo que a **decisão recorrida está assim ementada:**

NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). NÃO OCORRÊNCIA.

O MPF constitui-se em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo. A eventual inobservância da norma infra-legal não pode gerar nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal.

AUDITORIA FISCAL. EXTRATOS BANCÁRIOS. DISPONIBILIZAÇÃO.

Não constitui violação do sigilo bancário a utilização de extratos bancários disponibilizados pelo próprio contribuinte titular das contas correntes em resposta a intimações fiscais.

FALTA DE APRESENTAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO. ARBITRAMENTO DO LUCRO. CABIMENTO.

Diante da não apresentação dos registros contábeis-fiscais por parte da contribuinte regularmente intimada, correto o arbitramento dos lucros. O regime de apuração do lucro arbitrado é um meio regular de apuração da base de cálculo do tributo, não implicando penalidade ao sujeito passivo.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. FACTORING. RECEITA.

A receita da atividade de factoring é a soma do valor do deságio do título e da comissão cobrada. Diante da falta de registros contábeis ou fiscais das transações de forma pormenorizada, correta a determinação dos índices de deságio e de comissão a partir do total dos valores transacionados na apuração da receita auferida na atividade de fatorização.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Constatada a existência de depósitos bancários na conta corrente de titularidade do sujeito passivo, cuja origem, face a impugnações específicas, não foi devidamente comprovada, correta a imputação, decorrente de presunção fiscal, de que tais recursos não foram submetidos à regular tributação, cabendo, pois, sua exigência de ofício.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. LUCRO ARBITRADO. RECEITA OMITIDA.

Constatada a omissão de receitas pela falta de comprovação da origem de depósitos bancários, os valores omitidos compõem a base de cálculo para a apuração do lucro arbitrado.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. FUNDAMENTAÇÃO COMUM. ORIENTAÇÃO DECISÓRIA. CSLL. PIS. COFINS.

Devido à íntima relação de causa e efeito existente entre as exigências, a orientação decisória deve coincidir.

Do Recurso Voluntário

Cientificada da aludida decisão em 14/10/2011 (AR de fl. 12.764), a contribuinte apresentou recurso voluntário em 11/11/2011 (fls. 12.765 a 12.813), no qual contesta os fundamentos da decisão recorrida e reitera as alegações da peça impugnatória sobre os seguintes tópicos:

- i) Reserva de jurisdição sobre o sigilo bancário e a recente decisão do STF quanto à necessidade de autorização do Poder Judiciário;
- ii) Ausência de motivação para uso dos extratos bancários – inobservância das regras fixadas pelo Decreto 3.724/2001;
- iii) Auto de infração do IRPJ do ano-calendário de 2006, arbitramento com base na receita bruta presumida inaplicabilidade do art. 532 do RIR/99 que exige receita bruta conhecida;
- iv) Falta de liquidez e certeza dos valores lançados no AI do IRPJ uma vez que os fatores adotados para a apuração da receita não conferem com os percentuais utilizados pela contribuinte;
- v) Metodologia equivocada na apuração da base de cálculo em face da impossibilidade da adoção de dois regimes de reconhecimento das receitas;
- vi) Decadência dos autos de infração do IRPJ e CSLL tendo em vista que contemplam a tributação de valores recebidos anteriormente ao ano de 2006;
- vii) Utilização do arbitramento como forma de penalidade;
- ix) Comprovação da origem dos depósitos bancários elidindo a aplicação da presunção legal.
- x) Erro na apuração do ganho líquido de renda variável;
- xi) Falta de MPF para exigência da tributação reflexa de CSLL, PIS e Cofins;
- xii) Indevida desqualificação do regime de apuração das contribuições PIS/cofins;
- xiii) Decadência dos valores exigidos nos autos de infração de PIS/Cofins;
- xiiii) Impossibilidade de exigência de juros a taxa Selic sobre a multa de ofício.

O processo esteve em pauta em sessão que se realizou no mês de maio, próximo passado, ocasião em que o ilustre patrono da recorrente, em memoriais, apresentou planilha indicando 45 (quarenta e cinco) transferências da conta Itaú nº 80.517-5 para a conta do Itaú 31.683-5, da mesma titularidade, que foram objeto de tributação, quando deveriam ter sido excluídos da base de cálculo por se tratar da mesma titularidade. Diante da necessidade de analisar, com detalhe, tais operações, retirou-se os autos de pauta. retirei os autos de pauta.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA, relator

O recurso é tempestivo, está devidamente fundamentado, foi interposto pela autuada que pretende ver reformada a decisão recorrida. Assim, preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço e passo ao exame do mérito.

Pelo que se extrai dos autos, em especial dos itens 61, 88, 91 e 108, do termo de verificação fiscal, a recorrente dedica-se à prestação de serviços de cobrança de títulos para distribuidoras de combustíveis e aquisição de direitos creditórios (atividade de factoring). Segundo a autoridade fiscal, em relação à primeira atividade, obtém remuneração de 0,17% sobre o valor cobrado e, quanto à segunda, foi aplicado, em média, os fatores de 4,89% e 0,65 para calcular os diferenciais de compra (deságio) e as comissões de serviços (*ad valorem*), totalizando 5,54%, índices estes compatíveis com os publicados pela Associação Nacional das Sociedades de Fomento Mercantil - ANFAC), em seu sítio na internet (em 2006 os índices respectivos foram de 4,28 e 1,35 = 5,63%).

No item 100 do termo de verificação fiscal, destaca a autoridade autuante que: “Da análise do relatório apresentado pelo contribuinte, no qual foram listados os títulos supostamente negociados em anos anteriores, mas recebidos nos anos de 2006 e 2007, observamos que nele foram discriminados 25.188 títulos, os quais totalizam R\$ 105.302.171,91. Porém, examinando as informações contábeis verificamos que a conta "1.01.02.01.01 - Clientes Diversos - Duplicatas a Receber" possuía saldo inicial, em 01/01/2006, no montante de R\$ 3.700.943,08. Ora, se a contabilidade registrava um saldo inicial de duplicatas a receber no montante de R\$ 3 milhões, como explicar o recebimento de títulos negociados nos anos anteriores no valor de R\$ 105 milhões?”

Aduz a autoridade autuante que constatou existirem valores de depósitos bancários de origem não comprovada, provenientes da atividade de factoring que foram objeto de autuação, motivo pelo qual adotou os fatores anteriormente indicados, conforme se extrai das planilhas existentes no item 111 do termo de verificação fiscal, as quais transcrevo:

ANO 2006	Créditos Bancários de Origem não comprovada	Receita do Dif. na Aquisição de Crédito	Receita de Serviços (ad valorem)	Total da Receita Omitida – Créd. Bancário Origem Não comprov.
		Fator 4,89%	Fator 0,65%	
Janeiro	7.713.453,27	377.187,86	50.137,45	427.325,31
Fevereiro	7.981.256,67	390.283,45	51.878,17	442.161,62
Março	13.346.821,38	652.659,57	86.754,34	739.413,90
Abril	9.568.051,38	467.877,71	62.192,33	530.070,05
Maio	9.158.018,37	447.827,10	59.527,12	507.354,22
Junho	10.492.860,04	513.100,86	68.203,59	581.304,45
Julho	12.708.343,23	621.437,98	82.604,23	704.042,21
Agosto	20.118.006,87	983.770,54	130.767,04	1.114.537,58
Setembro	18.861.692,49	922.336,76	122.601,00	1.044.937,76
Outubro	17.869.706,14	873.828,63	116.153,09	989.981,72
Novembro	19.720.874,10	964.350,74	128.185,68	1.092.536,43
Dezembro	12.451.743,02	608.890,23	80.936,33	689.826,56
Total	159.990.826,96	7.823.551,44	1.039.940,38	8.863.491,81

ANO 2007	Créditos Bancários de Origem não comprovada	Receita do Dif. na Aquisição de Crédito	Receita de Serviços (ad valorem)	Total da Receita Omitida – Créd. Bancário Origem Não comprov.
		Fator 4,89%	Fator 0,65%	
Janeiro	17.595.070,25	860.398,94	114.367,96	974.766,89
Fevereiro	14.706.206,60	719.133,50	95.590,34	814.723,85
Março	18.632.480,93	911.128,32	121.111,13	1.032.239,44
Abril	20.543.862,46	1.004.594,87	133.535,11	1.138.129,98
Maiο	17.091.495,33	835.774,12	111.094,72	946.868,84
Junho	13.299.197,42	650.330,75	86.444,78	736.775,54
Julho	21.770.748,11	1.064.589,58	141.509,86	1.206.099,45
Agosto	18.748.754,52	916.814,10	121.866,90	1.038.681,00
Setembro	14.873.454,66	727.311,93	96.677,46	823.989,39
Outubro	24.190.665,38	1.182.923,54	157.239,32	1.340.162,86
Novembro	20.757.305,75	1.015.032,25	134.922,49	1.149.954,74
Dezembro	20.314.021,04	993.355,63	132.041,14	1.125.396,77
Total	222.523.262,45	10.881.387,53	1.446.401,21	12.327.788,74

Pelo que se extrai dos itens 112 e 118 do termo de verificação fiscal, a autoridade autuante identificou a receita proveniente de serviços de cobrança, as receitas escrituradas/declaradas e as receitas referente a depósitos bancários de origem não comprovada aplicando sobre o total da receita bruta o percentual de 38,4%, visto que arbitrou o lucro. Neste sentido, para que se verifique a base de cálculo tributável transcrevo as seguintes planilhas contidas no termo de verificação fiscal:

Ano 2006	Receita da prestação de serviços de cobrança Distribuidoras	Receitas Escrituradas	Rec Omitidas Créd Bancários de Origem não comprovada	Total da Receita Bruta
	Item 89	Item 91	Item 111	
Janeiro	53.003,55	164.306,33	427.325,31	644.635,19
Fevereiro	43.549,47	180.178,59	442.161,62	665.889,68
Março	58.950,72	238.663,69	739.413,90	1.037.028,32
Abril	60.480,19	195.847,80	530.070,05	786.398,04
Maiο	56.737,51	221.886,21	507.354,22	785.977,93
Junho	35.463,96	193.656,61	581.304,45	810.425,02
Julho	20.986,83	197.436,33	704.042,21	922.465,37
Agosto	-	200.629,00	1.114.537,58	1.315.166,58
Setembro	-	292.469,61	1.044.937,76	1.337.407,37
Outubro	12.497,79	275.570,96	989.981,72	1.278.050,47
Novembro	41.244,85	265.515,24	1.092.536,43	1.399.296,51
Dezembro	37.608,80	213.619,29	689.826,56	941.054,65
Total	420.523,67	2.639.779,66	8.863.491,81	11.923.795,14

Ano 2007	Receita da prestação de serviços de cobrança Distribuidoras	Receitas Escrituradas	Rec Omitidas Créd Bancários de Origem não comprovada	Total da Receita Bruta
	Item 89	Item 91	Item 111	
Janeiro	46.250,94	254.834,08	974.766,89	1.275.851,92
Fevereiro	36.828,68	257.620,23	814.723,85	1.109.172,76
Março	27.563,57	310.646,81	1.032.239,44	1.370.449,82
Abril	40.050,55	331.429,81	1.138.129,98	1.509.610,34
Maiο	32.901,87	359.195,72	946.868,84	1.338.966,43
Junho	24.577,50	244.609,83	736.775,54	1.005.962,86
Julho	28.797,65	344.585,91	1.206.099,45	1.579.483,01
Agosto	26.878,90	366.635,62	1.038.681,00	1.432.195,52
Setembro	28.252,58	335.703,70	823.989,39	1.187.945,67
Outubro	35.787,27	356.349,28	1.340.162,86	1.732.299,42
Novembro	35.609,26	273.426,72	1.149.954,74	1.458.990,72
Dezembro	45.613,14	178.233,59	1.125.396,77	1.349.243,49
Total	409.111,92	3.613.271,30	12.327.788,74	16.350.171,96

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

Autenticado digitalmente em 25/06/2014 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 09/07/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 25/06/2014 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA

Impresso em 09/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Fixado a síntese da autuação e já tendo indicado, no relatório, as razões articuladas no recurso, início pela questão referente à alegação de nulidade do lançamento do crédito tributário em face de vício no MPF. Assim procedo, pois se acolhida tal tese resultam prejudicadas as demais questões.

I - Da alegação de vício no MPF e nulidade do lançamento em relação aos tributos não indicados no MPF.

Quanto a este ponto, seguindo o entendimento consolidado nesta turma de que o Mandado de Procedimento Fiscal se constitui em instrumento de controle interno da Administração Tributária, por assim dizer “desvinculado do lançamento”, eventuais vícios em relação ao MPF não causam nulidade do lançamento. Neste ponto, desacolho o recurso.

II – Da questão relacionada ao acesso dos dados bancários sem ordem judicial

Dentre os argumentos da recorrente, está o que aponta que o STF, quando do julgamento do RE. 601.314 SP, reconheceu que a Administração Tributária não pode, sem ordem judicial, requisitar a movimentação financeira do contribuinte, às instituições bancárias.

Verifico que intimada a apresentar os extratos bancários a contribuinte, à fl. 4.872, invoca em seu favor as disposições contidas no artigo 5º, X e XII, da Constituição Federal. Posteriormente, frente à possibilidade de agravamento da multa, sob protesto, apresentou extratos bancários. Neste sentido, não é possível dizer que entregou ditos extratos de forma espontânea. Na verdade, entregou para evitar que fosse penalizada pela recusa. Assim, passo ao exame da questão aqui posta e suscitada no recurso.

Conforme destacado pela recorrente, quanto aos 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.” Dentre 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 e;
- b) mediante ordem judicial.

Das condicionantes estabelecidas pelo legislador constituinte, vê-se clara opção de valores que entendeu merecer maior proteção, ainda que em detrimento de terceiros e do próprio Estado. Por exemplo, se a questão disser respeito a litígio fora da esfera do campo penal, nem mesmo o juiz pode quebrar o sigilo assegurado pela Constituição. Em outras palavras, aqui, nem o legislador e tampouco o juiz pode extrapolar os limites impostos pela ordem constitucional. ***Disto depreende-se a lição de que a justiça, seja na área cível, penal ou fiscal não se realiza a qualquer preço. Existem, na busca da verdade, limitações imposta por valores mais altos que não podem ser violados.*** Neste sentido, lembro lição de Júlio Fabbrine Mirabete para quem “entre o perigo de se condenar um inocente e se absolver culpado, ***absolva-se o culpado.***” Em outras palavras e trazendo a matéria para campo do direito

tributário, entre o perigo de permitir que os agentes da fiscalização, sem o crivo da análise prévia pelo Judiciário, possam requisitar provas protegidas pelo sigilo para embasar lançamentos fiscais e deixar, eventualmente, de se cobrar determinado tributo por falta de prova, o legislador constituinte optou em proteger a primeira situação em detrimento da segunda. Aqui, tem-se o Estado limitando seus próprios atos frente aos cidadãos.

Conforme lição de Jorge Miranda¹, as normas que definem direitos fundamentais são normas de caráter preceptivo, e não meramente programáticos. “*Os direitos fundamentais têm seu fundamento de validade na Constituição e não na lei, com o que fica claro que é a lei que deve respeitar a Constituição, e não ao contrário. Os direitos fundamentais não são normas matrizes de outras normas, mas são sobretudo normas diretamente reguladoras de relações jurídicas.*”

Dados os fundamentos acima mencionados, questão que se coloca e que se constitui no ponto principal do 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. E mais: se o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão da Administração que é, tem competência para conhecer e julgar questões afeta à constitucionalidade das leis ou, em outras palavras, deixá-la de aplicá-las por entender inconstitucionais.

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, por força 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)

Não desconheço que em 15 de dezembro de 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.

EMENTA:

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.

A propósito, do voto do Ministro Celso de Melo transcrevo os seguintes pontos, desconsiderando os grifos existentes no original:

(...)

Impende, reconhecer, *desde logo, que não são absolutos - mesmo porque não o são - os poderes de que se acham investidos os órgãos e agentes da administração tributária, cabendo assinalar, por relevante, Senhores Ministros, presentes o contexto ora em exame, que o Estado, em tema de tributação, está sujeito à observância de um complexo de direitos e prerrogativas que assistem, constitucionalmente, aos contribuintes e aos cidadãos em geral. Na realidade, os poderes do Estado encontram, nos direitos e garantias individuais limites intransponíveis, cujo desrespeito caracterizar ilícito constitucional.*

(...)

O que me parece significativo, - no contexto ora em exame, é que a administração tributária, embora podendo muito, não pode tudo, eis que lhe é somente lícito atuar, "respeitados os direitos individuais e nos termos da lei" (CF, art. 145, § 1º), consideradas, sob tal perspectiva, e para esse efeito, as limitações decorrentes do próprio sistema constitucional, cuja eficácia restringe, como natural consequência da supremacia de que se acham impregnadas as garantias instituídas pela Lei Fundamental, o alcance do poder estatal, especialmente quando exercido em face do contribuinte e dos cidadãos da República.

(...)

Na realidade, a circunstância de a administração estatal achar-se investida de poderes excepcionais que lhe permitem exercer a fiscalização em sede tributária não a exonera do dever

de observar,, para efeito do correto desempenho de tais prerrogativas, os limites impostos pela Constituição e pelas leis da Republica, sob pena de os órgãos governamentais incidirem am frontal desrespeito às garantias constitucionalmente asseguradas aos cidadãos em geral e aos contribuintes, em particular.

(...)

Nenhum homem pode ser considerado verdadeiramente livre, se não dispuser de garantia de inviolabilidade da esfera de privacidade que o cerca.

(...)

É certo que a garantia constitucional da intimidade (e da privacidade) não tem caráter absoluto. Na realidade, como já decidiu esta Suprema Corte, "Não há, no sistema constitucional brasileiro, direitos ou garantias que se revistam de caráter absoluto, 'mesmo porque razões de relevante interesse público ou exigências derivadas do principio de convivência das liberdades legitimam, ainda que excepcionalmente, a adoção, por parte dos órgãos estatais, de medidas restritivas das prerrogativas individuais, ou coletivas, desde que respeitados os termos estabelecidos pela própria Constituição" (MS 23.452/RJ, Rel. Min.CELSO DE MELLO). Isso não significa, contudo, que o estatuto constitucional das liberdades' públicas - nele compreendida a garantia fundamental da intimidade e da privacidade - posse ser arbitrariamente desrespeitado por qualquer órgão do Poder Publico.

Nesse contexto, põe-se em evidência a questão pertinente ao sigilo bancário, que, ao dar expressão concreta a uma das dimensões em que se projeta, especificamente, a ,garantia constitucional da privacidade, protege 'a esfera de intimidade financeira das pessoas.

(...)

O magistério doutrinário, bem por isso, tem acentuado que o sigilo bancário – que possui extração constitucional reflete, na concreção do seu alcance, um direito fundamental da personalidade, expondo-se, em conseqüência, A proteção jurídica a ele dispensada pelo ordenamento positivo do Estado.

(...)

Se podia haver dúvidas no passado, quando as Constituições brasileiras não se referiam. especificamente A proteção da intimidade, da vida privada e do sigilo referente aos dados pessoais, é evidente que diante do texto constitucional de 1988, tais dúvidas não mais existem quanto à proteção do sigilo bancário como decorrência das normas da lei magna.

(...)

A relevância do direito ao sigilo bancário impõe, por isso mesmo, cautela e prudência ao Poder Judiciário na determinação da ruptura da esfera de privacidade individual que o ordenamento jurídico, em norma de salvaguarda, pretendeu submeter A cláusula tutelar de reserva constitucional (CF, art. 5º, X).

(...)

Mais do que isso, esta Suprema Corte salientou, ao julgar o Inq. 897-AgR/DF, Rel..Min. FRANCISCO REZEK, DJU de 02/12/94, que, não sendo absoluta a garantia pertinente ao sigilo bancário, torna-se lícito afastar, quando de investigação criminal se cuidar, p. ex., a cláusula de reserva que protege as contas bancarias nas instituições financeiras, revelando-se ordinariamente inaplicável, para esse específico efeito, a garantia constitucional do contraditório.

(...)

Dentro dessa perspectiva, revela-se de inteira pertinência a invocação doutrinária da cláusula do "substantive due process of law" - já consagrada e reconhecida, em diverges decisões proferidas por este Supremo Tribunal Federal, como instrumento de expressiva limitação constitucional ao próprio poder do Estado (ADI 1.063/DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO - ADI 1.158/AM, Rel. Min. CELSO DE MELLO, v.g.) pare efeito de submeter o processo de "disclosure" as exigências de seriedade e de razoabilidade.

Daí o registro feito por ARNOLDO WALD ("op. cit.", p. 207, 1992, RT), no sentido de que "A mais recente doutrina norte-americana fez do 'due process of law' uma forma de controle constitucional que examina a necessidade, razoabilidade e justificação 'das restrições A liberdade individual, não admitindo que a lei ordinária desrespeite a Constituição, considerando que as restrições ou exceções estabelecidas pelo legislador ordinário devem ter uma fundamentação razoável e aceitável conforme entendimento do Poder Judiciário. Coube ao Juiz Rutledge, no caso Thomas v. Collins, definir adequadamente a função do devido processo legal ao afirmar que: 'Mais uma vez temos de enfrentar o dever, imposto a esta Corte, pelo nosso sistema constitucional, de dizer onde termina a liberdade individual e onde começa o poder 'do Estado. A escolha do limite, sempre delicada, é o, ainda mais, quando a presunção usual em favor da lei é contrabalançada pela posição preferencial atribuída, em nosso esquema constitucional, às grandes e indispensáveis liberdades democráticas asseguradas pela Primeira Emenda (...). Esta prioridade confere a essas liberdades santidade e sanção que não permitem intromissões dúbias. E é o caráter do direito, não da limitação, determina o standard guiador da escolha. Por essas razões, qualquer tentativa de restringir estas liberdades deve ser justificada por evidente interesse público, ameaçado não por um perigo duvidoso e remoto, mas por um perigo evidente e atual'"

A exigência de preservação do sigilo bancário - enquanto meio expressivo de proteção ao valor constitucional da intimidade - impõe ao Estado o dever de respeitar a esfera jurídica de cada pessoa. A ruptura desse círculo de imunidade 86 se justificará desde que ordenada por órgão estatal investido, nos termos de nosso estatuto constitucional, de competência jurídica para suspender, excepcional e motivadamente, a eficácia do princípio da reserva das informações bancárias.

Em tema de ruptura do sigilo bancário, somente os órgãos do Poder Judiciário dispõem do poder de decretar essa medida extraordinária, sob pena de a autoridade administrativa interferir, indevidamente, na esfera de privacidade constitucionalmente assegurada às pessoas. Apenas o Judiciário, ressalvada a competência das Comissões Parlamentares de Inquérito (CF, art. 58, § 3º), pode eximir as instituições financeiras do dever que lhes incumbe em tema de sigilo bancário.

(...)

A efetividade da ordem jurídica, a eficácia da atuação do aparelho estatal e a reação social a comportamentos qualificados pela nota de seu desvalor ético-jurídico não ficarão comprometidas nem afetadas, se se reconhecer aos órgãos do Poder Judiciário, com fundamento e apoio nos estritos limites de sua competência Institucional, a prerrogativa de ordenar a quebra do sigilo bancário. Na realidade, a intervenção jurisdicional constitui fator de preservação do regime das franquias individuais e impede, pela atuação moderadora do Poder Judiciário, que se rompa, injustamente, a esfera de privacidade das pessoas, pois a quebra do sigilo bancário não pode nem deve ser utilizada, ausente a concreta indicação de uma causa provável, como instrumento de devassa indiscriminada das contas mantidas em instituições financeiras.

(...)

A equação direito ao sigilo - dever de sigilo exige para que se preserve a necessária relação de harmonia entre uma expressão essencial dos direitos fundamentais reconhecidos em favor da generalidade das pessoas (verdadeira liberdade negativa, que impõe, ao Estado, um claro dever de abstenção), de um lado, e a prerrogativa que inquestionavelmente assiste ao Poder Público, de investigar comportamentos de transgressão à ordem jurídica, de outro – que a determinação de quebra do sigilo bancário provenha de ato emanado de órgão do Poder Judiciário, cuja intervenção moderadora na resolução dos litígios, insista-se, revela-se garantia de respeito tanto ao regime das liberdades públicas quanto , a supremacia do interesse público.”

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, relatado pelo Ministro Ricardo Lewandowski, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a existência de repercussão geral, nos termos do artigo 542-B, do Código de Processo Civil. Neste sentido, segue a ementa da decisão:

EMENTA:

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, impondo que se aplique o disposto na Súmula 02 do CARF nº 2 que estabelece que este órgão não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

III – Da alegação de ausência de motivação para uso dos extratos bancários

Conforme se depreende do art. 1º do Decreto nº 3.724, de 2001, invocado pela recorrente, esta norma dispõe sobre requisição, acesso e uso, pela Secretaria da Receita Federal e seus agentes, de informações referentes a operações e serviços das instituições financeiras e das entidades a elas equiparadas, em conformidade com o art. 1º, §§ 1º e 2º, da mencionada Lei, bem assim estabelece procedimentos para preservar o sigilo das informações obtidas.

O § 5º, do artigo 2º, do Decreto nº 3.724, de 2001, dispõe Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio de servidor ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, somente poderá examinar informações a registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis. Por sua vez, o artigo 3º elenca as situações em que a análise de tais documentos consideram-se indispensáveis, a saber:

Art. 3º Os exames referidos no § 5º do art. 2º somente serão considerados indispensáveis nas seguintes hipóteses: (“Caput” do artigo com redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 30/4/2007).

- I - subavaliação de valores de operação, inclusive de comércio exterior, de aquisição ou alienação de bens ou direitos, tendo por base os correspondentes valores de mercado;
- II - obtenção de empréstimos de pessoas jurídicas não financeiras ou de pessoas físicas, quando o sujeito passivo deixar de comprovar o efetivo recebimento dos recursos;
- III - prática de qualquer operação com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada em país enquadrado nas condições estabelecidas no art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;
- IV - omissão de rendimentos ou ganhos líquidos, decorrentes de aplicações financeiras de renda fixa ou variável;
- V - realização de gastos ou investimentos em valor superior à renda disponível;
- VI - remessa, a qualquer título, para o exterior, por intermédio de conta de não residente, de valores incompatíveis com as disponibilidades declaradas;
- VII - previstas no art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996;
- VIII - pessoa jurídica enquadrada, no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), nas seguintes situações cadastrais:
 - a) cancelada;
 - b) inapta, nos casos previstos no art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996;
- IX - pessoa física sem inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou com inscrição cancelada;
- X - negativa, pelo titular de direito da conta, da titularidade de fato ou da responsabilidade pela movimentação financeira;
- XI - presença de indício de que o titular de direito é interposta pessoa do titular de fato.

§ 1º Não se aplica o disposto nos incisos I a VI, quando as diferenças apuradas não excedam a dez por cento dos valores de mercado ou declarados, conforme o caso.

§ 2º Considera-se indício de interposição de pessoa, para os fins do inciso XI deste artigo, quando:

- I - as informações disponíveis, relativas ao sujeito passivo, indicarem movimentação financeira superior a dez vezes a renda disponível declarada ou, na ausência de Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda, o montante anual da movimentação for superior ao estabelecido no inciso II do § 3º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996;
- II - a ficha cadastral do sujeito passivo, na instituição financeira, ou equiparada, contenha:
 - a) informações falsas quanto a endereço, rendimentos ou patrimônio; ou
 - b) rendimento inferior a dez por cento do montante anual da movimentação.

No caso dos autos, dentre os itens da autuação, encontra-se a omissão de rendimentos de aplicações financeiras e renda variável. Assim, a regra permissiva à requisição dos extratos bancários encontra-se no artigo 3º, IV, que considera a apresentação dos mesmos indispensáveis nos casos de “omissão de rendimentos ou ganhos líquidos, decorrentes de aplicações financeiras de renda fixa ou variável.” O fato da autoridade fiscal não ter mencionado, de forma expressa, o fundamento acima indicado não causa nulidade da autuação. **A ilicitude da prova, se existente, dar-se-ia pelos fundamentos enfrentados no primeiro item deste recurso.**

IV - Da alegação de decadência

De forma precisa, a autoridade autuante, na apuração do montante dos créditos bancários de origem não comprovada, conforme explicitado no item 111 do Termo de Verificação Fiscal, excluiu o valor dos recebimentos de títulos cujas operações de compra foram realizadas anteriormente a 2006 como forma de expurgar o saldo anterior representativo de receitas pertencentes a outros períodos de apuração.

Nesta linha, em relação ao IRPJ e a CSLL, tem razão o acórdão recorrido no ponto em que menciona que “o lançamento foi cientificado em 29/03/2011 e o primeiro período abrangido consumou-se em 31/03/2006. Assim, não há período alcançado pela decadência do direito de constituir o crédito tributário”.

Quanto à decadência relacionada ao PIS e a Cofins, que são tributos com fatos geradores mensais, verifico que os documentos de fls. 12.569, 12.572 e 12.573, comprovam que a fiscalizada entregou DCTF em relação ao primeiro semestre de 2006, apurando débitos, em janeiro e fevereiro, a título de PIS nos montantes de R\$ 2.711,05 e 2.972,95, respectivamente e de Cofins nos valores de R\$ 12.487,28 e R\$ 13.693,57. No entanto, em relação a estes tributos, também, não há o que se falar em decadência, visto que o lançamento destes somente se deu a partir dos fatos geradores ocorridos em 31/03/2006 (fl. 21).

V – Da alegação de inaplicabilidade do artigo 532 do RIR

Conforme registrado nos itens 12, 23, 25 e 57, do termo de verificação fiscal, a contribuinte comunicou que haviam sido extraviados os livros fiscais e contábeis, tendo a fiscalização lhe intimado a adotar as providências cabíveis para legalização de novos Livros Diário e Razão, bem como apresentá-los.

Na análise do Livro Diário (item 33 do TVF), apresentado na data indicada no item 25 do TVF), a autoridade fiscal observou que diversos lançamentos registrados à conta “Bancos conta movimento” foram realizados de forma resumida, sem que a contribuinte dispusesse de dados para reconstituição dos Livros Auxiliares em razão do roubo ocorrido (item 43 do TVF).

Mais, nos itens 52, 53, 54 e 55, do TVF, transcritos no relatório, a autoridade fiscal observou que os registros contábeis apresentados pela recorrente contemplam reduzida parcela das movimentação financeira, razão pela qual arbitrou o lucro.

No item 4 do recurso, à fl. 12.774, a recorrente sustenta que ao adotar como “receita bruta conhecida” os depósitos bancários de origem não comprovada na determinação da base de cálculo do lucro arbitrado, o lançamento contrariou frontalmente o disposto nos artigos 532 do RIR e artigo 51 da Lei nº 8.981, de 1995, tendo em vista que a omissão de receita caracterizada através de presunção não pode ser equiparada à receita bruta conhecida, descrita no artigo 532.

Não assiste razão à recorrente quanto aos fundamentos acima mencionados, bem como nos pontos em que alega falta de liquidez e certeza dos valores lançados no auto de infração do IRPJ, sob o argumento de “que os fatores adotados para a apuração da receita não conferem com os percentuais utilizados pela contribuinte e que não pode ser utilizado o arbitramento como forma de penalidade.”

Os detalhes acima apontados (itens 52, 53, 54 e 55, do TVF) demonstram que a contabilidade da empresa não merecia credibilidade, pois os valores das transações omitidas superavam ao montante das operações registradas. Tenho-me posicionado no sentido de que não se pode conferir credibilidade à contabilidade, só porque ela preenche os requisitos formais, quando materialmente se verifica que ela não reflete a realidade da empresa.

O artigo 47, II da Lei nº 8.981, de 1997, determina que o lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

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

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

Entende-se por contabilidade na forma da lei aquela que registra integralmente e não parte reduzida das operações comerciais e transações bancárias.

No caso dos autos, a apuração feita pela autoridade fiscal demonstrou omissões que indicam que a contabilidade apresentada pela recorrente não atendia aos requisitos especificados nos incisos I e II, do artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1997 e artigos 529 e 530, do Regulamento do Imposto de Renda, que nestas situações determinam que o lucro deve ser arbitrado.

O arbitramento do lucro não é penalidade e nem faculdade concedida pela lei, mas sim imposição. O artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1995, não usa a expressão poderá, mas sim será arbitrado. Constatado irregularidade que não identifica as efetivas operações da empresa, a autoridade fiscal, mesmo para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, deve arbitrar o lucro.

O artigo 24² da Lei nº 9.249, de 1996, deve ser aplicado em conjunto com o artigo 47³ da Lei nº 8.981, de 1995. Entendo eu que não é regular a contabilidade que deixa de registrar a maior parte das transações realizadas pelo contribuinte. Neste sentido, além dos

² 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.

§ 1º. No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

§ 2º. O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, da Contribuição para o PIS/Pasep e das contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita. (Redação dada ao parágrafo pela Lei nº 11.941, de 27.05.2009, DOU 28.05.2009, conversão da Medida Provisória nº 449, de 03.12.2008, DOU 04.12.2008).

³ Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

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

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

itens 52 a 55 do TVF, como razões para reconhecer a correção do arbitramento destaco o seguinte trecho contido no item 77 do TVF:

“77. Além dos lançamentos resumidos, constatamos que não foi contabilizada a totalidade da movimentação financeira. Como apurado, o contribuinte manteve diversas contas correntes e de empréstimos, em treze diferentes instituições financeiras, cujos valores movimentados (créditos lançados) alcançaram a cifra total de R\$ 2,39 bilhões, nos anos de 2006 e 2007. Por outro lado, os valores registrados a débito na contabilidade (que indicam a entrada de recursos nas contas bancos) somam pouco mais de R\$ 125 milhões.

Quanto à base de cálculo considerada como receita, constatando que a fiscalizava dedicava-se, exclusivamente, à atividade de cobrança e de factoring, a fiscalização adotou os seguintes procedimentos: **a)** tributou os valores relativos à receita proveniente dos serviços de contas a pagar e de cobrança de títulos (item 001 do TVF); **b)** tributou os valores oriundos de aplicações financeiras (item 002 do TVF); **c)** tributou os valores de depósitos bancários de origem não comprovada (item 003 do TVF) e **d)** tributou as receitas registradas - operações de factoring (item 004 do TVF).

Importante destacar, conforme registrei no início deste voto, que a autoridade fiscal utilizou como percentuais para considerar receita os índices médios adotados pela fiscalizada e, apontando coerência, demonstrou que estes se equivalem aos divulgados pela Associação Nacional das Sociedades de Fomento Mercantil – ANFAC.

Não tendo a fiscalizada apresentado os dados necessários à apuração com base no lucro real, correto o procedimento da autoridade fiscal em arbitrar o lucro, tendo por base de cálculo da receita os percentuais acima indicados.

VI – Da alegação de tributação correspondente a transferências entre contas de mesma titularidade

Ao apreciar esta matéria, o acórdão recorrido, no item 10, destaca textualmente:

“Em outra vertente, a impugnante reclama a inclusão de transferências entre contas de mesma titularidade dentre os créditos cuja comprovação foi considerada não alcançada. Da mesma forma como no item anterior, foram relacionadas várias operações e uma coleção de extratos bancários foi juntada aos autos.

Nesse item, os documentos são congruentes no sentido de comprovar a existência das operações relacionadas e a sua inclusão no demonstrativo que forma o Anexo II do Termo de Verificação Fiscal. O extrato bancário possui características formais que permitem admitir sua relação com a exigência.

Não obstante, o extrato apresentado apenas demonstra uma das pontas da operação, ou seja, os créditos efetuados na conta da autuada. Não foram apresentados os débitos em contas que seriam também de propriedade da contribuinte.

...

Importa registrar que a exigüidade dos históricos bancários pouco pode fazer para atender ao requisito legal de que a origem dos recursos seja comprovada por documentos hábeis e idôneos. Dessa qualidade seriam os registros contábeis regulares, o que a autuada reafirma não possuir, e/ou os extratos bancários da conta de origem que permitissem aquilatar a exata correspondência entre débitos e créditos.”

No recurso e em memoriais entregues na sessão anterior, a recorrente aponta que a autoridade julgadora não se ateve às demonstrações contidas nos extratos de fls. 12.661 e seguintes. Assim, argumenta que sintetizou as transferências de valores da mesma titularidade no DOC. 02, que anexou ao recurso (planilha de fl. 12.830), demonstrando a transferência de valores da conta Itaú nº 80.517-7 para a conta nº 31.853-5, da mesma titularidade.

Pois bem, a primeira questão a ser esclarecida é se a conta nº 31.863-5, do Banco Itaú, foi objeto de tributação.

No anexo I, do termo de verificação fiscal, de fls. 83 a 102 consta o demonstrativo dos recebimentos de títulos das distribuidoras de combustível, objeto da prestação de serviços de cobrança.

No anexo II, do TVF, às fls. 103/513, encontra-se a relação dos créditos realizados em conta corrente, onde aparece, dentre outras, a conta nº 31.833-5, de titularidade da recorrente.

No anexo III, do TFV, às fls. 514/578, encontram-se a relação das operações de factoring escrituradas.

No anexo IV, do TFV, com relação que ocupou 4.139 folhas, encontra-se a relação dos títulos negociados e recebidos nos anos calendários de 2006 e 2007, cujas receitas foram escrituradas.

No anexo V, do TFV, composto de planilha de 119 páginas, a iniciar à fl. 4.718, consta a relação das devoluções de cheques depositados.

No anexo VI, do TFV, composto de planilha de 8 laudas, a iniciar à página 4838, consta a relação dos ganhos líquidos tributáveis obtidos em aplicações financeiras em renda variável.

Para calcular o valor dos depósitos bancários de origem não comprovada a fiscalização, conforme destacado nos itens 110 e 111 do TVF, identificou a totalidade dos créditos bancários, diminuindo deste montante (i) o recebimento de títulos de operações realizadas nos anos de 2006 e 2007; (ii) o recebimento de títulos de compra realizadas nos anos anteriores e (iii) as devoluções de cheques, chegando aos créditos de origem bancária não comprovada, conforme quadro abaixo correspondente ao ano-calendário de 2006, aqui citado como exemplo:

ANO 2006	Créditos Bancários - Liq. Cobrança / Depósitos / TED / DOC / outros	Recebimento de Títulos - Operações de compra realizadas nos anos de 2006 e 2007	Recebimento de Títulos - Operações de compra realizadas nos anos anteriores a 2006	Devoluções de Cheques Depositados	Créditos Bancários de Origem não comprovada
	(A)	(B)	(C)	(D)	(A - B - C - D)
Janeiro	11.954.940,22	100.843,57	3.700.943,08	439.700,30	7.713.453,27
Fevereiro	10.056.575,57	1.458.133,23	-	617.185,67	7.981.256,67
Março	18.228.633,42	4.081.124,36	-	800.687,68	13.346.821,38
Abril	13.358.004,48	3.282.622,05	-	507.331,05	9.568.051,38
Maior	14.370.449,04	4.422.741,29	-	789.689,38	9.158.018,37
Junho	14.831.612,99	3.768.447,66	-	570.305,29	10.492.860,04
Julho	17.134.661,07	3.622.102,97	-	804.214,87	12.708.343,23
Agosto	24.458.224,74	3.860.561,52	-	479.656,35	20.118.006,87
Setembro	22.312.068,81	2.937.894,54	-	512.481,78	18.861.692,49
Outubro	22.280.007,43	3.907.308,45	-	502.992,84	17.869.706,14
Novembro	25.028.593,66	4.778.682,26	-	529.037,30	19.720.874,10
Dezembro	17.614.935,11	4.787.015,90	-	376.176,19	12.451.743,02
Total	211.628.706,54	41.007.477,80	3.700.943,08	6.929.458,70	159.990.826,96

Da análise que fiz dos autos, adotando datas aleatórias, constatei que os valores indicados na planilha de fls. 12.830, efetivamente integram o anexo II (créditos realizados em conta corrente), cujos montantes mensais estão indicados na **coluna A** do quadro acima. A título ilustrativo, observo que os seis primeiros valores da planilha de fl. 12.830, nos montantes de R\$ 1.000.000,00; R\$ 900.000,00; R\$ 152.000,00; R\$ 4.000,00; R\$ 676.000,00 e R\$ 79.000,00 constam, respectivamente, das fls. 261; 273; 274; 342; 354 e 355 dos autos.

Dado à sistemática utilizada para apurar a receita com base em depósito bancário de origem não justificada, cabe analisar se os valores indicados à fl. 12.830, se encontram inclusos nas planilhas que correspondem às letras **B**, **C** e **D** do quadro acima.

Da análise do extrato bancário da conta nº 31863-5, do Banco Itaú, à fl. 12.662 e seguintes, tomando por base os exemplos acima elencados, verifica-se que no dia 21/11/2006, houve um crédito no valor de R\$ 1.000.000,00 tendo como histórico de origem a conta nº 80517-5, da empresa Nova América. Se está indicado como histórico de origem conta da empresa Nova América, tratando-se de transferência bancária (TBI), a conclusão a que chego é que efetivamente tratam-se de recursos da mesma titularidade. A título exemplificativo, as seguintes imagens referente aos extratos:

BOAH/A 19/05/2010 ** ITAU **		EXTRATO DE CONTA CONSOLIDADA	
INDSC	DT	HISTORICO	CATEGORIA
		VALOR LANCTO.	SALDO
0009	31863-5/100.000	NOVA AMERICA FACTORING LTDA	
21/11/2006			2.235.693,92-
C	21	DEPOSITO CHEQUE	16.907,23
C	21	DEPOSITO CHEQUE	39.826,10
21	SISPAG	ATB SA ART TEC B	2.576,70
21	SISPAG	NOVA A POM MERC	350.000,00
21	AG.	TEF 0009.71072-4	7.219,52
21	TBI	0019.80517-5NOVA AME	1.000.000,00
C	11	CEL 000989 DEP CHEQ	1.069,70
11	SISPAG	ATB SA ART TEC B	1.150,00
11	AG.	TEF 0009.71072-4	729,94
11	TBI	0019.80517-5NOVA AME	900.000,00
16	MV.	TEF 0009.71072-4	48.100,60
12	TBI	0019.80517-5NOVA AME	152.000,00

A partir da constatação de que os valores relacionados na planilha de fl. 12.830, integram a relação dos depósitos bancários (anexo I) e não foram excluídos nos anexos subsequentes, a conclusão a que se chega é que tais valores estão incluídos na base de cálculo dos depósitos bancários de origem não comprovada, quando na verdade não poderiam compor tal base de cálculo eis que provenientes de transferência entre contas da mesma titularidade.

Poder-se-ia argumentar de que a conta de onde partiram tais valores não foi objeto de fiscalização. Contudo, mesmo assim, em se tratando de conta da mesma titularidade, o fato da autoridade fiscal não fiscalizar a citada conta não exclui a incidência da regra contida no artigo 42, § 3º, I, da Lei nº 9.430, de 1996, que determina “que não serão considerados os créditos decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica.”

Porém, em que pese o entendimento acima delineado, é preciso ter presente que a autoridade fiscal, em relação aos valores considerados como depósitos bancários de origem não comprovada, conforme apontado nas planilhas indicadas no item 111 do TVF, transcritas neste voto, tributou apenas os percentuais de 4,89% e 0,65%, totalizando 5,54%. Assim, neste ponto, se dá provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo, referente a infração correspondente a depósito bancário de origem não comprovada, o valor de R\$ 113.680,80; no 4º trimestre de 2003; e R\$ 185.368,40; R\$ 37.106,92 e R\$ 154.516,14, no 2º, 3º e 4º trimestres de 2004, respectivamente, conforme planilha que segue:

Mês	Soma dos valores excluídos em razão de transferidos entre contas da mesma titularidade	Valor tributado (5,54%)	Valor a ser excluído, da base de cálculo do item 003 do AI
11/2006	1.000.000,00	55.400,00	55.400,00
12/2006	900.000,00	49.860,00	49.860,00
	152.000,00	8.420,80	8.420,80
Total em 2006	2.052.000,00	113.680,80	113.680,80
04/2007	4.000,00	221,60	221,60
	676.000,00	37.450,40	37.450,40
	79.000,00	4.376,60	4.376,60
05/2007	335.000,00	18.559,00	18.559,00
	54.000,00	2.991,60	2.991,60
	63.000,00	3.490,20	3.490,20
	19.000,00	1.052,60	1.052,60
	122.000,00	6.758,80	6.758,80
	197.000,00	10.913,80	10.913,80
	116.000,00	6.426,40	6.426,40
	295.000,00	16.343,00	16.343,00
	144.500,00	8.005,30	8.005,30
	394.000,00	21.827,60	21.827,60
06/2007	92.500,00	5.124,50	5.124,50
	32.000,00	1.772,80	1.772,80
	222.000,00	12.298,80	12.298,80
	100.000,00	5.540,00	5.540,00

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 2004, art. 4º da Lei nº 11.343 de 2001

Autenticado digitalmente em 25/06/2014 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 09/07/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 25/06/2014 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA

Impresso em 09/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

06/2007	33.000,00	1.828,20	1.828,20
	211.000,00	11.689,40	11.689,40
	108.000,00	5.983,20	5.983,20
	8.000,00	443,20	443,20
	6.000,00	332,40	332,40
	15.000,00	831,00	831,00
	7.000,00	387,80	387,80
	13.000,00	720,20	720,20
Total 2º trimestre 2007	3.346.000,00	185.368,40	185.368,40
07/2007	18.500,00	1.024,90	1.024,90
	36.500,00	2.022,10	2.022,10
	61.000,00	3.379,40	3.379,40
	42.000,00	2.326,80	2.326,80
	14.000,00	775,60	775,60
08/2007	11.500,00	637,10	637,10
	21.500,00	1.191,10	1.191,10
	124.000,00	6.869,60	6.869,60
	21.000,00	1.163,40	1.163,40
	7.000,00	387,80	387,80
	119.800,00	6.636,92	6.636,92
	123.000,00	6.814,20	6.814,20
09/2007	70.000,00	3.878,00	3.878,00
Total 3º trimestre 2007	3.346.000,00	185.368,40	185.368,40
10/2007	1.810.000,00	100.274,00	100.274,00
	800.000,00	44.320,00	44.320,00
	110.000,00	6.094,00	6.094,00
	69.100,00	3.828,14	3.828,14
Total 4º trimestre 2007	2.789.100,00	154.516,14	154.516,14
Total em 2007	6.804.900,00	376.991,46	376.991,46

VII - Da alegação quanto à impossibilidade de dois regimes de reconhecimento das receitas (regime de competência e regime de caixa)

No item 6 do recurso, à fl. 12.779, a recorrente argumenta que a autoridade autuante, na apuração da receita bruta a ser arbitrada, somou os valores inerentes à “Receita da Prestação dos serviços de cobrança Distribuidoras”, com as “Receitas Escrituradas” e “Receitas

Omitidas – Créditos Bancário de Origem não comprovadas”, conforme se verifica na planilha referente ao ano-calendário de 2006 (fl. 75), transcrita no recurso e abaixo reproduzida:

Ano 2006	Receita da prestação de serviços de cobrança Distribuidoras	Receitas Escrituradas	Rec Omitidas Cred Bancários de Origem não comprovada	Total da Receita Bruta
	Item 89	Item 91	Item 111	
Janeiro	53.003,55	164.306,33	427.325,31	644.635,19
Fevereiro	43.549,47	180.178,59	442.161,62	665.889,68
Março	58.950,72	238.663,69	739.413,90	1.037.028,32
Abril	60.480,19	195.847,80	530.070,05	786.398,04
Mai	56.737,51	221.886,21	507.354,22	785.977,93
Junho	35.463,96	193.656,61	581.304,45	810.425,02
Julho	20.986,83	197.436,33	704.042,21	922.465,37
Agosto	-	200.629,00	1.114.537,58	1.315.166,58
Setembro	-	292.469,61	1.044.937,76	1.337.407,37
Outubro	12.497,79	275.570,96	989.981,72	1.278.050,47
Novembro	41.244,85	265.515,24	1.092.536,43	1.399.296,51
Dezembro	37.608,80	213.619,29	689.826,56	941.054,65
Total	420.523,67	2.639.779,66	8.863.491,81	11.923.795,14

Todavia, diz a recorrente, que a autoridade fiscal adotou regimes de reconhecimento da receita distintos para cada uma das receitas apuradas. (i) para as receitas escrituradas adotou o regime de competência e; (ii) para as receitas de prestação de serviços adotou o regime de caixa, ou seja, o momento da liquidação dos títulos em cobrança.

Examinando a matéria, o acórdão recorrido, rejeitou tal alegação com base nos seguintes fundamentos:

As receitas que compõem a base de cálculo apurada pela fiscalização foram discriminadas em três parcelas:

- a) receita de prestação de serviços;
- b) receitas escrituradas pela contribuinte; e
- c) receitas omitidas apuradas por presunção legal.

No que tange aos regimes de apuração, a fiscalização informa que considerou, no caso das receitas de prestação, o momento da liquidação dos títulos em cobrança, ou seja, adotou o regime de competência.

Quanto à segunda parcela, constituída pelas receitas escrituradas pela contribuinte, a fiscalização obedeceu ao método da própria atuada (regime de caixa), não havendo razão para discuti-la.

As receitas de factoring incluídas na base de cálculo são aquelas apuradas a partir da presunção legal de omissão de receitas com base no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Sendo assim, a apuração da receita omitida tem como índice os depósitos bancários cuja identificação não foi feita pela atuada a despeito das intimações que lhe foram dirigidas. Não poderia ser de outra forma, uma vez que os depósitos de origem não comprovada representam a materialidade sobre a qual se assenta a presunção legal.

Assim, a questão levantada pela defesa é uma falsa questão. Com efeito, não há que se falar em regime de caixa para a tributação das receitas de faturização, uma vez que a matéria sobre a qual trabalhou a fiscalização não foram as operações de faturização em si, mas sim os depósitos bancários de origem não comprovada.

Ao questionar a adoção do regime de caixa para o reconhecimento das receitas de faturização, a contribuinte confunde os fundamentos materiais da apuração. Com efeito, o que parece ser a apuração pelo regime de caixa nada mais é do que um reflexo do fato de que as receitas que estão sendo consideradas são as provenientes dos depósitos de origem não comprovada. Por certo que, ao apurar as receitas por conta da presunção legal, o momento de seu auferimento há de ser aquele em que ocorreram os depósitos.

Por conseguinte, o regime de apuração foi uniforme para as três parcelas que compõem a base de cálculo do arbitramento e não houve desrespeito na apuração das receitas de faturização.

No recurso, a fiscalizada volta a criticar a decisão da DRJ dizendo que os fundamentos anteriormente transcritos encontram-se equivocados, pelas seguintes razões:

- a) em relação às “receitas escrituradas” (relação das operações de factoring) a fiscalização adotou o regime de competência, uma vez que considerou, sem ressalvas, as receitas escrituradas/declaradas, sendo que no anexo III a autoridade fiscal ratifica que as receitas escrituradas foram reconhecidas na data da operação (aquisição de títulos), e não da data da liquidação do negócio.
- b) no tocante às “receitas de prestação de serviços”, a fiscalização adotou, equivocadamente, o regime de caixa, ou seja, o momento da liquidação dos títulos em cobrança e não o momento da aquisição ou data da operação.
- c) A DRJ, diz a recorrente, na tentativa de salvar o lançamento, se contradiz ao registrar que “a fiscalização informa que considerou, no caso das receitas de prestação, o momento da liquidação dos títulos em cobrança, ou seja, adotou o regime de competência.”
- d) Ora, diz a recorrente, ao mesmo tempo em que afirma que as receitas de prestação foi considerado o regime de caixa (momento da liquidação), conclui, equivocadamente, que foi adotado o regime de competência.

Pois bem, é fato incontroverso que o auto de infração, além das receitas financeiras, autuou: **(i)** “receitas de prestação de serviços; **(ii)** receitas escrituradas pela contribuinte; e **(iii)** receitas omitidas apuradas por presunção legal (depósitos bancários).

Em relação à presunção de omissão de receita com base em depósito bancário de origem não comprovada, o § 1º do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, dispõe que “o valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.” Nestas hipóteses, o regime de competência confunde-se com o regime de caixa.

No que se refere à atividade de factoring, há divergência entre regime de competência e regime de caixa. Segundo o Ato Declaratório Normativo – COSIT nº 51/94, transcrito no recurso (fl. 12.783), a receita obtida pelas atividades de factoring, representada pela diferença entre a quantia expressa no título de crédito adquirido e o valor pago, deverá ser reconhecida, para efeito de apuração do lucro líquido apurado, na data da operação (regime de competência).

No caso dos autos, do exame no anexo III, não há dúvidas quanto ao procedimento da atuação de adotar o regime de competência, tendo considerando a data da operação, conforme se extrai da imagem abaixo, extraída da fl. 514 dos autos.

Processo nº 10830.720469/2011-19
Acórdão n.º 1402-001.723

S1-C4T2
Fl. 82

Cliente	Nome	CNPJ	Data da Operação	Total Bruto	Diferencial de	Comissões	Valor Líquido da	Quant.	Lote_Id
				Valor de Face dos Títulos	Compra Deságio	de Serviços (ad valorem)	Operação A Liberar		
				A	B	C	A - B - C		
1825	NEGE PRODUTOS ALIMENTICIOS S/A	01.535.921/0001-11	02/01/2006	205.786,82	5.779,55	825,58	199.181,69	98	83725

(...)

No que diz respeito às receitas escrituradas, indicadas no anexo IV (títulos negociados e recebidos), a primeira impressão que se tem é que a autoridade fiscal considerou a data do recebimento, isto é, o regime de caixa. Neste sentido, observa-se o cabeçalho do anexo IV e o valor indicando a soma do mês de janeiro de 2006:

Anexo IV do Termo de Verificação Fiscal - IRPJ - lavrado em 28/03/2011

Relação dos títulos negociados e recebidos nos anos 2006 e 2007, cujas receitas foram escrituradas

Data Recebimento	Lote_Id	Nr Doc	CNPJ/CPF	Nome do Sacado	Valor Documento	Valor Deságio	Valor Líquido	Valor Recebido
Títulos recebidos no mês de Janeiro de 2006								
23/01/2006	83725	327306-1	05.089.150/0001-37	EDNA MARIA VIEIRA MACHADO PADARIA	1.201,00	25,78	1.175,22	1.201,00
(...)								
31/01/2006	83725	015307-1	37.830.118/0001-03	CABRAL E MAIA LTDA	1.461,85	40,93	1.420,72	1.461,85
Total dos Títulos recebidos no mês								100.843,57

O valor de R\$ 100.843,57 (fl. 582), indicado na imagem acima, referente às receitas escrituradas, aparece na terceira coluna da planilha contida no item 111 do TFV, que segue transcrita:

ANO 2006	Créditos Bancários - Liq. Cobrança / Depósitos / TED / DOC / outros	Recebimento de Títulos - Operações de compra realizadas nos anos de 2006 e 2007	Recebimento de Títulos - Operações de compra realizadas nos anos anteriores a 2006	Devoluções de Cheques Depositados	Créditos Bancários de Origem não comprovada
	(A)	(B)	(C)	(D)	(A - B - C - D)
Janeiro	11.954.940,22	100.843,57	3.700.943,08	439.700,30	7.713.453,27

Tenho por absolutamente inadequado conjugar no lançamento regime de caixa e regime de competência. Contudo, nos caso em que isto ocorre, deve ser desprezado os valores indicados no regime errado e mantido o lançamento quanto aos valores indicados no regime correto, no caso, o regime de competência.

Porém, na segunda planilha da fl. 74, integrante do TVF, a autoridade autuante apanhou o valor acima indicado (R\$ 7.713.453,27 – regime de caixa), e aplicou sobre

ele o percentual de 5,54%, adotando o resultado como sendo omissão proveniente de depósito bancário.

ANO 2006	Créditos Bancários de Origem não comprovada	Receita do Dif. na Aquisição de Crédito	Receita de Serviços (ad valorem)	Total da Receita Omitida – Créd. Bancário Origem Não comprov.
		Fator 4,89%	Fator 0,65%	
Janeiro	7.713.453,27	377.187,86	50.137,45	427.325,31

Na verdade, ao assim proceder, a autoridade atuante identificou a efetiva base de cálculo da autuação referente aos depósitos bancários. Assim, de forma correta, trazendo tais valores para tributação com base em depósito bancário, em que a receita é considerada recebida no mês do crédito, desaparece, ao meu entender, a alegação de autuação em que se adotou dois regimes (competência e caixa). Melhor explicando, no momento em que a autuação dos valores relacionados no anexo IV se deu como sendo valores de depósitos bancários de origem não comprovada, o regime de caixa e de competência, neste tipo de presunção de omissão de receita (depósito bancário de origem não comprovada), se equivalem.

VIII. Da alegação de erro na apuração do ganho líquido de renda variável

No item 10 do recurso, à fl. 12.790, a recorrente reclama erro na apuração dos ganhos em renda variável que integram a base de cálculo, alegando falta de exclusão de custos, despesas e dos impostos retidos na fonte na determinação do ganho.

A DRJ negou provimento ao recurso, com base nos seguintes fundamentos:

Três ordens de fatores impedem o acatamento da reclamação.

A primeira decorre da própria sistemática de arbitramento da qual a autoridade fiscal teve de lançar mão para chegar ao resultado tributável. A ausência dos registros regulares e suportados por documentação hábil e idônea impede a verificação da existência e magnitude das despesas, custos e tributos envolvidos nas operações em apreço. A fiscalização utilizou-se da documentação disponível e, a partir deles, seus cálculos são coerentes.

A segunda, diretamente ligada à anterior, diz respeito à própria sistemática de apuração do lucro tributável pelo método do arbitramento. Como demonstrado no Termo de Verificação e no Auto de Infração, o arbitramento implica a aplicação de um percentual legalmente determinado sobre a receita bruta como etapa anterior à determinação da base tributável. Embutido nesse percentual, que restringe o total das receitas a ser submetido à tributação, está o cômputo de custos e despesas cuja efetiva dimensão não foi possível aquilatar pela falta de registros contábeis ou fiscais.

A terceira está na razão direta das operações que a impugnante relacionou como demonstração do erro da fiscalização. De pronto, trata-se de operações que teriam ocorrido em junho de 2006, período em que não houve inclusão de receitas a esse título na base de cálculo, conforme se pode verificar no demonstrativo incluído no item 118 do Termo de Verificação Fiscal. Por outro lado, apenas uma nota de corretagem, que é a prova trazida

na impugnação, é insuficiente para desmentir a apuração fiscal, tanto mais que não se refere às operações consideradas pela autoridade no lançamento.

É dizer, ainda que se admita o documento trazido pela impugnante, ele nenhum efeito exerce sobre a apuração fiscal, por lhe ser totalmente estranho. Da mesma forma, sua tão só apresentação é de todo insuficiente para demonstrar que a apuração fiscal esteja equivocada e justificar diligência destinada a aprofundar a apuração.

Assim, por insuficiência de provas, não se acata o argumento da defesa na sua pretensão de demonstrar erro na apuração fiscal.

No item 10 do recurso, à fl. 12.792, sustenta a recorrente que no item 117 do TVF, ao contrário do entendimento manifestado pelo acórdão recorrido, o digno auditor fiscal teve acesso e analisou documentos hábeis e idôneos que serviram para a apuração do ganho líquido, consignando expressamente:

“117. A partir das Notas de Corretagem e dos extratos da movimentação financeira realizada na corretora Novação (documentos apresentados pelo contribuinte), apuramos ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras de renda variável, nos meses do primeiro trimestre de 2006, conforme demonstrado no anexo VI”.

Argumenta a recorrente que os mesmos documentos que serviram de suporte para a apuração dos ganhos líquidos no mercado de renda variável, não foram considerados hábeis e idôneos à verificação da magnitude das despesas, custos e tributos envolvidos nas operações. (...) Diz que este equívoco não pode prevalecer, assim como não pode subsistir a inobservância, no caso, das disposições contidas no § 1º do artigo 760.

Pois bem, quando ao último argumento, isto é, de que “as perdas apuradas nas operações de que renda variável poderão ser compensadas com os ganhos líquidos auferidos nos meses subseqüentes, em operações da mesma natureza”, tenho que no caso concreto, tributou-se cada um dos trimestres dos anos-calendário de 2006 e 2007, sendo apurado rendimentos em aplicações financeiras de renda variável somente no primeiro trimestre de 2006, conforme destacado no relatório deste voto. Assim, não há o que se falar em “perdas apuradas” para serem compensadas em períodos subseqüentes. Ademais, analisando os demonstrativos de fls. 4.837 e seguintes, correspondentes ao primeiro trimestre de 2006, não identifiquei resultado, nos períodos subseqüentes, passível de compensação.

Em relação ao segundo ponto, penso que não há divergência neste colegiado no entendimento de que os ganhos no mercado de renda variável devem ser apurados levando em consideração todos os elementos que envolvem a operação, para só então ser somado à parcela do lucro arbitrado apurado pela aplicação de percentuais definidos em lei. Neste sentido o artigo 760 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999.

Art. 760. Considera-se ganho líquido o resultado positivo auferido nas operações realizadas em cada mês, admitida a dedução dos custos e despesas incorridos, necessários à realização das operações, e a compensação de perdas apuradas nas operações de que tratam os arts. 761, 764, 765 e 766,

ressalvado o disposto no art. 767 (Lei nº 7.713, de 1988, art. 40, § 1º, e Lei nº 7.799, de 1989, art. 55, §§ 1º e 7º).

§ 1º As perdas apuradas nas operações de que trata este Capítulo poderão ser compensadas com os ganhos líquidos auferidos nos meses subseqüentes, em operações da mesma natureza (Lei nº 8.981, de 1995, art. 72, § 4º).

§ 2º As deduções de despesas, bem como a compensação de perdas previstas neste Capítulo, serão admitidas exclusivamente para as operações realizadas nos mercados organizados, geridos ou sob a responsabilidade de instituição credenciada pelo Poder Executivo e com objetivos semelhantes ao das bolsas de valores, de mercadorias ou de futuros (Lei nº 8.383, de 1991, art. 27).

No item 117 do TFV a autoridade destaca que a demonstração dos lucros líquidos encontra-se no anexo VI do TFV (fl. 4.837), cuja planilha indica: 1) número da nota; 2) ativo; 3) especificação do título; 4) data do pregão; 5) data da liquidação; 6) tipo de operação (compra ou venda); 7) forma de pagamento (a vista ou a termo); 8) fator; 9) preço unitário; 10) quantidade; 11) valor bruto; 12) preço unitário, custo média ponderada; 13) valor total do custo e; 15) resultado positivo. Na planilha que compõe o anexo VI, é bem verdade, não há registro de despesas de corretagem e tampouco de custódia, incidentes no tipo de transações indicadas. No entanto, a recorrente, também não indica o montante destas despesas para que se procedesse a exclusão da base de cálculo. Desta forma, ante à inexistência de prova, não há como acolher o recurso neste ponto.

IX. Da alegação de impossibilidade de cobrar juros sobre a multa de ofício

Meu entendimento é que o valor da multa se constitui em penalidade de ordem financeira, não sujeito à incidência de juros. Destaco, ainda, que esta penalidade não pode ser confundida com a penalidade decorrente do não cumprimento de obrigação acessória.

Contudo, apesar dos fundamentos acima destacados, o entendimento da douta maioria do Colegiado é no sentido de que incidem juros sobre a multa de ofício, com base no entendimento de que a multa integra o crédito tributário e, como tal, sobre o valor correspondente, incide multa de ofício.

Assim, na linha do entendimento da douta maioria, ressaltando meu ponto de vista acerca da matéria, nego provimento ao recurso, quanto à pretensão de exclusão dos juros sobre a multa.

X. Das questões relacionadas à correção do crédito tributário

Sustenta a recorrente a impossibilidade de correção do crédito tributário com base na taxa SELIC. Neste ponto, também improcede o recurso. A jurisprudência resultou consolidada, no Carf, que por meio da Súmula 04 firmou entendimento de que “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.”

XI. Das demais questões

No momento em que a exigência do crédito tributário deu-se por arbitramento, na base de cálculo do valor arbitrado, também se incluiu as receitas declaradas, referidas no item 91 do TVF (fl. 69). Neste sentido, a título exemplificativo faço o seguinte demonstrativo em relação ao ano-calendário de 2006, cujo raciocínio também se aplica em relação ao ano-calendário de 2007.

Dados 2006 - DIPJ original e DCTF				Valores informados no item 3 AI e item 112 TVF		
Valores informados DIPJ/fl. 12.505/08	Base de cálculo/DIPJ	IRPJ APURADO DIPJ – FICHA 12A	IRPJ indicado na DCTF/fl. 12.570	Valores mensais informados item 004 do AI – fl. 9	Soma base de cálculo do trimestre	Base cálculo/lançamento
1º Trimestre	583.148,61	17.457,15	17.457,15	164.306,33	583.148,61	583.148,61
				180.178,59		
				238.663,69		
2º Trimestre	611.390,62	24.707,10	Não localizada nos autos.	195.847,80	611.390,62	611.390,62
				221.886,21		
				193.656,61		
3º trimestre	690.534,94	37.313,83	37.313,79	197.436,33	690.534,94	690.534,94
				200.629,00		
				292.469,61		
4º Trimestre	754.705,49	42.909,82	42.909,81	275.570,96	754.705,49	754.705,49
				265.515,24		
				213.619,29		

Na planilha contida no item 112 do TVF (fl. 75), ao somar a receita bruta tributável, a autoridade fiscal inclui os valores referentes “as receitas escrituradas”, em cada ano-calendário. Em se tratando de receitas declaradas, sobre estas e respectivos tributos já declarados, pagos ou parcelados, não pode se exigir multa de ofício. Em outras palavras, sobre os tributos que se encontravam declarados e com DCTF entregues, não se pode exigir multa de ofício.

ISSO POSTO, nos termos da fundamentação, e ressalvado o ponto de vista do relator em relação aos juros sobre a multa, voto por rejeitar as preliminares de nulidade e de decadência e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso para excluir da base de cálculo da infração com base em depósito bancário de origem não comprovada o valor de R\$ 113.680,80, no quarto trimestre do ano-calendário de 2006 e de R\$ 185.368,40 R\$ 37.106,92 e R\$ 154.516,14, respectivamente, no segundo, terceiro e quarto trimestre de 2007.

assinado digitalmente

MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA - Relator

Processo nº 10830.720469/2011-19
Acórdão n.º **1402-001.723**

S1-C4T2
Fl. 87

CÓPIA