



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA**

---

<b>Processo nº</b>	13839.001049/2006-72
<b>Recurso nº</b>	153.537 Voluntário
<b>Matéria</b>	IRPJ E OUTROS - Ex(s): 2002
<b>Acórdão nº</b>	103-23.098
<b>Sessão de</b>	04 de julho de 2007
<b>Recorrente</b>	J. RUETTE COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA.
<b>Recorrida</b>	1ª Turma DRJ/Campinas/SP

---

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2001

NORMAS PROCESSUAIS - MPF - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - NULIDADE DO LANÇAMENTO

O pleno exercício da atividade fiscal não pode ser obstruído por força de um ato administrativo que deve ser entendido como sendo de caráter meramente gerencial. Tal instituto, por ser medida disciplinadora, visando a administração dos trabalhos de fiscalização, não pode se sobrepor ao que dispõe o Código Tributário Nacional acerca do lançamento tributário, e aos dispositivos da Lei nº 10.593/2002, que trata da competência funcional para a lavratura do auto de infração.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001

Ementa: IRPJ - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - EXIGÊNCIA DE TRIBUTOS FORMALIZADA A PARTIR DA OBTENÇÃO DE INFORMAÇÕES RELATIVAS À ARRECADAÇÃO DA CPMF - LEIS Nº 9.311, DE 1996 E 10.174, DE 2001 - RETROATIVIDADE PERMITIDA PELO ARTIGO 144, § 1º, DO CTN. SIGILO BANCÁRIO - LEI COMPLEMENTAR Nº 105, DE 2001.

A teor do que dispõe o artigo 144, § 1º, do CTN, as leis tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata, alcançando fatos geradores ocorridos anteriormente à sua edição, enquanto não

alcançados pela decadência. SIGILO BANCÁRIO.  
PROVAS ILÍCITAS - A utilização de informações de movimentação financeira obtidas regularmente não caracteriza violação de sigilo bancário e nem constitui prova ilícita.

#### DEPÓSITOS BANCÁRIOS - OMISSÃO DE RECEITA

Evidencia omissão de receitas a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, de direito ou de fato, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

#### ARBITRAMENTO DO LUCRO

Demonstrada a imprestabilidade da escrituração apresentada, justifica-se o arbitramento. A receita bruta conhecida, declarada e efetiva, gozam de igualdade, ainda que de forma presuntiva, prevalecendo sobre as demais alternativas de determinação do lucro.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2001

Ementa: LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - PRAZO DECADENCIAL.

Tratando-se de tributo cuja modalidade de lançamento é por homologação, expirado cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito.

#### DECADÊNCIA. COFINS. PRAZO.

O prazo para a Fazenda exercer o direito de fiscalizar e constituir pelo lançamento a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins é o fixado por lei regularmente editada, à qual não compete ao julgador administrativo negar vigência. Portanto, consoante permissivo do § 4º do art. 150 do CTN, nos termos do art. 45 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, tal direito extingue-se com o decurso do prazo de 10 (dez) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-calendário: 2001

Ementa: TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL - PIS - COFINS

Tratando-se de lançamentos reflexos, a decisão prolatada para o lançamento matriz, é aplicável, no que couber, aos decorrentes, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2001

**MULTA AGRAVADA.**

Não estando presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, reduz-se à multa agravada ao percentual normal de 75%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por J. RUETTE COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA.,

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de nulidade suscitadas; por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores dos meses de janeiro e fevereiro de 2001 referente à contribuição ao PIS, vencidos os Conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Cândido Rodrigues Neuber que não a acolheram e REJEITAR a preliminar de decadência em relação à COFINS, vencidos os Conselheiros. Márcio Machado Caldeira (Relator) e Aloysio José Percínio da Silva que a acolheram e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir a multa de lançamento *ex officio* agravada de 150% (cento e cinqüenta por cento) ao seu percentual normal de 75% (setenta e cinco por cento), vencidos o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que não admitiu a exoneração da exasperadora e o Conselheiro Márcio Machado Caldeira (Relator) que excluía da tributação os créditos bancários relativos a "exportação", "liquidação de cobranças" e "descontos", nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto. Declararam-se impedidos os Conselheiros Alexandre Barbosa Jaguaribe, Antonio Carlos Guidoni Filho e Paulo Jacinto do Nascimento em face do art. 15, § 1º, inciso II, do Regimento Interno.

  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER

PRESIDENTE

  
LEONARDO DE ANDRADE COUTO

REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 06 MAR 2008

## Relatório

J. Ruette Comercial Importadora e Exportadora Ltda., inscrita no CNPJ sob o nº 60.977.469/0001-07, recorre a este colegiado da decisão da 1ª Turma da DRJ/Campinas que julgou procedentes os autos de infração lavrados para o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, fls. 1.112/1.115, contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, fls. 1.120/1.124, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, fls. 1.127/1.129 e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, fls. 1.134/1.137, relativos ao ano-calendário de 2001.

Na decisão de 1ª instância o procedimento administrativo fiscal e a peça de defesa estão assim sintetizados:

“1. Trata o presente processo dos Autos de Infração relativos a Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ, fls. 1.112/1.115), Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS, fls. 1.120/1.124), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins, fls. 1.127/1.129) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL, fls. 1.134/1.137), lavrados em 29/03/2003 e cientificados em 30/03/2006, formalizando crédito tributário no valor total de R\$ 9.942.797,17 (fls. 02), aí incluídos principal, multa de ofício e juros de mora, em razão das irregularidades descritas no Termo de Verificação de fls. 1.096/1.1071, do qual se extraem os seguintes excertos:

“....

### **2 – DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA (DIPJ) E RETIFICAÇÕES**

A DIPJ original referente ao ano-calendário de 2001, ....ND 0039703-75, foi entregue em 30/04/2002, tendo sido retificada em 13/10/2003 (ND 1190079-70) e em 21/10/2004 (ND 1223998-92), com alterações efetuadas na Ficha 04A – Custo dos Bens e Serviços Vendidos, Ficha 05A – Despesas Operacionais, Ficha 06A – Demonstração do Resultado, Ficha 09 A – Demonstração do Lucro Real, Ficha 11 – Cálculo do Imposto de Renda Mensal por Estimativa, ficha 16 – Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido Mensal por Estimativa, Ficha 38 A Ativo – Balanço Patrimonial, Ficha 39 A – Passivo – Balanço Patrimonial e Ficha 40 – Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados (fls. 4 a 71).

### **3 – EXTRATOS BANCÁRIOS**

Por meio do Termo de Início de Fiscalização datado de 26/08/2004, com ciência via postal em 01/09/2004, a pessoa jurídica fiscalizada foi intimada a apresentar todos os extratos de contas correntes bancárias e de aplicações financeiras, movimentadas durante o período de 01 de janeiro de 2000 a 31 de dezembro de 2003 (fls. 73 a 75).

Devido a falta de atendimento no prazo determinado no termo de início de fiscalização, foram emitidas Requisições sobre Movimentação Financeira (RMF), datadas de 05/10/2004, solicitando a apresentação dos extratos bancários, aos seguintes bancos: ....

*Os extratos das contas bancárias relativos ao ano-calendário de 2001 foram apresentados pela fiscalizada, conforme protocolo auxiliar nº 1475, de 20/10/2004, da ARF Amparo-SP (fls. 110 a 112), a saber:*

....

*Examinando os extratos apresentados pela fiscalizada, constatamos a falta de entrega dos extratos das contas movimentadas nos bancos abaixo relacionados e a ela foi dada ciência deste fato através do Termo de Constatação Fiscal nº 001, de 17/11/2004 (fls. 120), com ciência via postal em 22/11/2004:*

....

*Os extratos bancários requisitados aos Bancos foram recebidos pela fiscalização, conforme protocolo de entrega (fls. 124 a 143), nas seguintes datas:*

....

*Através do Termo de Constatação Fiscal nº 002, de 15/02/2005 (fls. 393/394), com ciência pessoal na mesma data, comunicamos à pessoa jurídica o fato desta ter deixado de apresentar os extratos bancários abaixo relacionados, os quais foram recebidos das instituições financeiras mediante RMF:*

....

#### **4 – MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA NÃO CONTABILIZADA REF. ANO-CALENDÁRIO 2001**

*Através do Termo de Constatação Fiscal nº 002 (fls. 393/394), a fiscalizada foi cientificada da constatação da falta de escrituração contábil da movimentação financeira ocorrida nos seguintes bancos e períodos:*

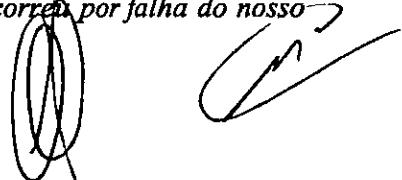
*BRADESCO – conta corrente nº 2.700, .....*

*BBV BANCO – Conta corrente nº 01-00018030, ...*

*Os extratos bancários e cópias das fls. do livro razão acima referidas encontram-se anexados no processo administrativo às fls. 395 a 412.*

*Por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 004, de 21/03/2005 (fls. 416/417), a pessoa jurídica foi intimada a manifestar-se sobre a falta de registros contábeis da movimentação financeira acima mencionada. Em resposta, conforme o item 4 do documento apresentado em 08/04/2005 (fls. 418/420), limitou-se a informar o abaixo transscrito, sem apresentação de qualquer documento comprobatório dos fatos ou a indicação das datas e valores de registros contábeis que, segundo alega, teriam sido efetuados: Transcrição da informação da fiscalizada:*

*"Em resposta ao item 2, do referido Termo de Intimação Fiscal nº 004, temos a informar que a falta de contabilização de alguns períodos, de determinadas contas bancárias, conforme descrito no Termo de Constatação Fiscal nº 002, de 15/02/2005, ocorreu por falha do nosso*



departamento contábil, uma vez que o mesmo não observou e registrou a movimentação bancária referida. Verificando os extratos anexados ao Termo de Constatação Fiscal nº 002, pudemos observar que a grande maioria dos lançamentos dizem respeito a recebimento de clientes e débitos que se referem a pagamentos de despesas e outros custos, que estão contabilizados através da conta contábil "Caixa"."

### **5 – LIVROS FISCAIS E CONTÁBEIS**

...

O livro fiscal Registro de Saídas, contendo a escrituração do período de 01/01/2001 a 31/12/2001, foi apresentado à fiscalização e, conforme se verifica pelas cópias anexas a este processo, não se encontra devidamente autenticado ou registrado em qualquer órgão público ou privado.

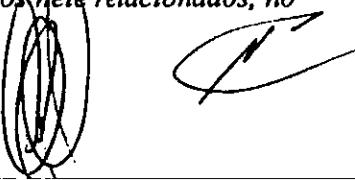
...

Os livros Registros de Inventário apresentados pela fiscalização foram retidos pela fiscalização, conforme o Termo de Retenção de 08/04/2005 (fls. 421), com ciência pessoal na mesma data. Com a finalidade de uniformizar os procedimentos fiscais, os demais livros fiscais e contábeis apresentados no curso da ação fiscal até aquele momento foram relacionados no Termo de Retenção de Livros e Documentos, datado de 13/05/2005 (fls. 423/426). No referido Termo também foi mencionado que o livro Diário nº 12, referente ano-calendário de 2001, encontra-se com Termo de Autenticação nº 347/04, em 21/10/2004, indicando ter sido autenticado no Serviço Registral da Comarca de Itapira em data posterior ao início da fiscalização e na mesma data da entrega da DIPJ retificadora.

### **6 – MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA INCOMPATÍVEL COM A RECEITA OPERACIONAL DECLARADA**

Em decorrência da análise dos extratos bancários apresentados à fiscalização, os quais se encontram relacionados na parte final deste termo, constatamos a existência de uma elevada quantidade de créditos nas contas correntes da fiscalizada, cuja indicação no histórico demonstram tratar-se de créditos relativos a cobranças, que, normalmente, dizem respeito a operações próprias de recebimentos de vendas a prazo através de duplicatas/títulos de crédito. Os valores desses créditos superam em muito o montante da receita operacional contabilizada e declarada. Outro fato que também chamou a atenção foi o registro contábil desses créditos, em que, sistematicamente, debitou-se a conta representativa do Banco e creditou-se a conta Caixa, como simples depósito bancário, sem que houvesse, em separado, na mesma data ou em data posterior e em valor equivalente, o registro contábil da operação que deu origem ao respectivo crédito bancário.

Diante disso, a fiscalizada foi intimada através do Termo de Intimação Fiscal nº 006, de 17/06/2005 (fls. 433/484), com ciência pessoal na mesma data, a identificar na sua escrituração contábil, referente ano-calendário 2001, com citação de livro, fls., contas devedoras e credoras, os lançamentos referentes aos créditos nele relacionados, no



montante de R\$ 36.651.459,11 (...), bem como manifestar-se, caso entendesse, ainda que de forma parcial, que os referidos créditos bancários não se referiam às suas atividades normais (vendas), comprovando com documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, a origem dos numerários que possibilitaram a realização desses créditos, identificando ainda as operações que lhe deram causa.

Por meio do mesmo Termo de Intimação Fiscal nº 006, acima referido, a pessoa jurídica foi intimada a apresentar os comprovantes bancários dos débitos efetuados nas contas correntes relativos aos valores relacionados em anexo ao referido Termo.

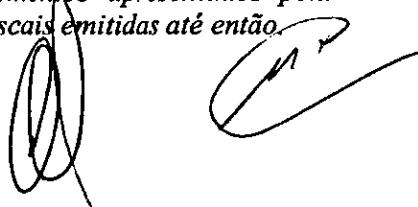
A pessoa jurídica foi reintimada a apresentar os elementos solicitados no Termo Fiscal acima mencionado, através do Termo de Reintimação Fiscal nº 002 ....(fls. 491) e, também, foi intimada a apresentar os comprovantes bancários relativos aos créditos relacionados em anexo ao Termo de Intimação Fiscal nº 007, de 21/07/2005, com ciência postal em 28/07/2005 (fls. 492/495).

Por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 008, de 21/07/2005, ... (fls. 496/507), a pessoa jurídica também foi intimada a comprovar a origem de outros valores creditados/depositados em suas contas correntes bancárias, durante o ano-calendário de 2001, discriminados na relação anexa ao referido termo, a saber:

- a) no item 1 "b": créditos bancários relativos a descontos, câmbio e exportação, no total de R\$ 7.381.776,33 (...);
- b) No item 2 "b": créditos bancários relativos a depósitos, transferências, ordens de crédito, DOC, no total de R\$ 5.139.155,07 (...).

Conforme o Termo de Constatação Fiscal nº 003, de 12/08/2005 (fls. 517/520), ...., a pessoa jurídica fiscalizada foi científica de que, após a análise da documentação apresentada, anexa à resposta protocolizada em 04/08/2005, ...., verificou-se divergência entre a soma das notas fiscais de fornecedores e o débito bancário que, de acordo com sua informação, corresponderia ao respectivo pagamento. Também foi científica da impossibilidade de identificação nos registros contábeis dos valores que teriam sido efetivamente pagos aos fornecedores através dos débitos bancários, em razão da falta de apresentação dos comprovantes bancários, nos quais evidentemente estariam identificados o(s) destinatário(s) do pagamento bancário. Também foi dada ciência ao contribuinte da constatação de que os débitos bancários foram registrados contabilmente a débito da conta Caixa e a crédito da Conta Banco, sem a localização nas datas dos débitos bancários dos registros contábeis relativos aos pagamentos das referidas notas fiscais de compras.

As intimações para comprovação da origem dos créditos e débitos bancários e respostas do contribuinte constam detalhadamente do Termo de Constatação, Intimação e Reintimação Fiscal, de 06/10/2005 .... (fls. 854/866), e do Termo de..... de 21/11/2005 ... (fls. 931/949), nos quais também foram relacionados os elementos apresentados pela fiscalizada em atendimento às intimações fiscais emitidas até então.



No Termo de Constatação, Intimação e Reintimação Fiscal, datado de 06/10/2005 (fls. 854/866), foi demonstrado que os valores depositados e/ou creditados nas contas correntes bancárias da fiscalizada, objetos das intimações fiscais, apresentam um volume significativo e superam em muito o montante da receita declarada .... (DIPJ/2002), referente ao ano-calendário de 2001 (ND 1223998), indicando a existência de atividade comercial paralela, conforme o quadro abaixo:

Histórico	Valores em reais	Valores em reais
<u>Soma dos depósitos/créditos bancários a comprovar</u>		<b>49.172.398,48</b>
- <u>receita de exportação (declarada)</u>	<b>1.359.448,10</b>	
- <u>receita de revenda de mercadorias (declarada)</u>	<b>7.685.165,59</b>	
- <u>soma das receitas declaradas</u>		<b>(9.044.613,69)</b>
<b>Diferença</b>		<b>40.127.776,79</b>
<b>% entre os depósitos e a receita declarada</b>		<b>81,6%</b>

Da análise contábil efetuada constatamos que as demais fontes de ingressos de recursos financeiros, que poderiam dar suporte à diferença apurada, são insuficientes para acobertá-la.

Conforme relatado no tópico “Constatações”, do referido Termo de Constatação, Intimação e Reintimação Fiscal, de 06/10/2005 (fls. 854/866), ficou demonstrado que os valores creditados nas contas correntes bancárias referem-se a recebimento de numerário proveniente de venda de bens nas operações de conta própria, cabendo prova em contrário por parte da fiscalizada, o que não aconteceu até o presente momento, de acordo com o Termo de Constatação Fiscal nº 004 de 08/03/2006 ... (fls. 996 a 1033).

A informação da própria pessoa jurídica, transcrita no item 4 deste termo, reconhecendo que grande parte dos créditos bancários são provenientes de recebimentos de clientes, corrobora o entendimento da fiscalização, conforme mencionado no item anterior.

#### **7 – DIFERENÇAS NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL E FISCAL DE VALORES DE NOTAS FISCAIS DE VENDAS**

Da análise de 218 (duzentos e dezoito) notas fiscais/faturas emitidas durante o ano-calendário de 2001, apresentadas à fiscalização ..... em 30/09/2005 (fls. 548/549) como comprovantes da origem de alguns créditos bancários relativos a cobrança, constatamos que 78 (setenta e oito) delas apresentaram grande diferença entre o valor real de emissão e o valor de registro no livro Registro de Saída de Mercadorias e também no Livro Diário, conforme o demonstrativo da apuração da diferença no registro fiscal e contábil de notas fiscais de vendas do ano-calendário 2001 que se encontra anexo ao presente termo, [fls. 1.091/1.096] ...

Verifica-se no referido demonstrativo que as diferenças ocorreram principalmente em relação às notas de maior valor de emissão e a quantidade de notas fiscais que acusaram diferenças no seu registro representam 35,7% do total da amostra.

A soma dos valores de emissão das notas analisadas é de R\$ 549.851,83 (...) e a soma dos valores registrados foi de apenas R\$ 155.955,26 (...) ocasionando uma diferença não escriturada no montante de R\$ 393.896,57 (...), que corresponde a 71,64% do total.

Conforme se verifica pela cópia do Termo de Verificação Fiscal de 12/12/2005 (fls. 951/963), emitido em razão do encerramento parcial da fiscalização relativamente ao ano-calendário de 2000, e que originou o processo nº 13839.002802/2005-66, foi constatado que a fiscalizada adotou naquele ano o mesmo procedimento de efetuar o registro a menor do valor real da venda. Foram analisadas, por amostragem, a quantia de 355 (...) notas, sendo que 111 (...) apresentaram diferenças significativas de registro a menor. O percentual de notas com diferenças em relação ao total analisado foi de 31,26%, mais ou menos equivalente ao percentual de 35,7% constatado no ano-calendário de 2001, e os valores não registrados corresponderam a 67,36% dos valores reais das notas fiscais analisadas, mais ou menos equivalentes ao percentual de 71,64% apurado no ano-calendário de 2001.

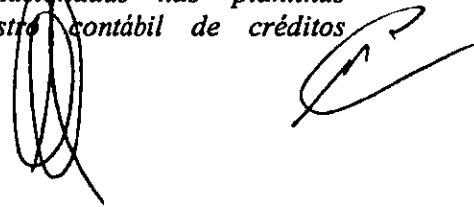
Com isso, ficou evidenciado que a prática do [sub]registro fiscal e contábil do valor real de emissão da nota fiscal ocorreu por vários períodos e sistematicamente, não se tratando de um fato isolado ou um simples erro de lançamento, conforme poderia ser argumentado.

Considerando-se que, após análise dos documentos apresentados pela fiscalizada relativos à comprovação da origem de créditos/bancários, o percentual da diferença entre os créditos bancários não comprovados por meio de documentos hábeis e idôneos e a receita bruta declarada foi de 81,3%, conforme demonstrado no quadro abaixo, e pela amostragem das notas fiscais o percentual da diferença não registrada na escrituração contábil foi de 71,6%, ficou evidenciado, assim, que os créditos bancários provenientes de "cobranças", referem-se efetivamente a recebimentos de vendas de mercadorias a prazo e que os demais créditos bancários cujas origens não foram devidamente comprovadas também correspondem a receitas operacionais da pessoa jurídica, não integralmente registrados na escrita fiscal e contábil.

Histórico	Valores em reais	Valores em reais
<i>Soma dos depósitos/créditos bancários não comprovados</i>		<i>48.383.134,01</i>
- <i>receita de exportação (declarada)</i>	<i>1.359.448,10</i>	
- <i>receita de revenda de mercadorias (declarada)</i>	<i>7.685.165,59</i>	
- <i>soma das receitas declaradas</i>		<i>(9.044.613,69)</i>
<i>Diferença</i>		<i>39.338.520,32</i>
<i>% entre os depósitos e a receita declarada</i>		<i>81,3%</i>

#### 8 – LANÇAMENTOS CONTÁBEIS DE CRÉDITOS E DÉBITOS BANCÁRIOS

Com a finalidade de demonstrar a sistemática de lançamento contábil adotado pela fiscalizada, foram relacionadas nas planilhas denominadas "demonstrativo de registro contábil de créditos



bancários relativos a desconto, câmbio e exportação/ano-calendário 2001" e "demonstrativo do registro contábil de débitos bancários relativos a financiamentos / ano-calendário de 2001", que se encontram anexas ao presente termo, alguns lançamentos contábeis relativos a créditos bancários característicos do sistema de registro contábil adotado para a maioria dos lançamentos a débitos e créditos bancários em que, sistematicamente, a contrapartida é a conta Caixa, sem o devido registro contábil das respectivas operações que lhes deram origem.

Constatamos, também, por amostragem, a existência de grande quantidade de cheques de elevados valores, emitidos pela pessoa jurídica fiscalizada e nominais a ela própria e que teriam sido sacados diretamente no caixa do Banco, conforme se verifica Pelas cópias dos mesmos que se encontram às fls. 875/914 do processo. Esses cheques foram registrados a débitos da conta "Caixa" como ingresso de numerário, sem o correspondente registro de saídas em montante equivalente. Da forma como foram feitos os lançamentos relativos a esses cheques o saldo contábil da conta Caixa deveria apresentar um valor bem elevado ao final do período, o que não se verificou, neste caso, em razão dos lançamentos a crédito da mesma conta "Caixa" dos depósitos e créditos bancários, também em valores elevados e igualmente sem o registro contábil das respectivas operações que lhe deram origem.

Todos esses fatos acima demonstrados evidenciam a existência de uma grande movimentação operacional à margem da escrituração contábil e fiscal.

#### **9 - RECEITA BRUTA OPERACIONAL EFETIVAMENTE AUFERIDA**

De conformidade com o relatado no presente Termo de Verificação Fiscal, ... e nos Termos de 06/10/2005 (fls. 854 a 866), de 07/10/2005 (fls. 931 a 949) e de 08/03/2006 (fls. 996 a 1033), por falta de comprovação em contrário ficou caracterizado que os créditos bancários provenientes de "cobranças", "descontos de exportação" e "depósitos, transferências, DOCs e ordens de pagamento", relacionados nas planilhas que se encontram anexas ao presente termo, tiveram origens em recursos financeiros provenientes da atividade operacional da empresa – revendas de mercadorias -, compondo dessa forma, a receita bruta operacional efetivamente auferida definida no artigo 279 do RIR, aprovado pelo Decreto nº 3000/99.

...

Mês	Relativos cobrança a	Descontos, exportação	Depósitos, transf. doc., ordens pago.	Créditos bancários não comprovados = receita bruta efetivamente auferida
Jan	2.415.587,53	411.849,72	181.674,22	3.009.111,47
...				
Soma	36.651.459,11	7.014.519,86	4.717.155,04	48.383.034,01

### **10 – DEMONSTRATIVO DA APURAÇÃO MENSAL DA RECEITA OPERACIONAL OMITIDA**

*Com fundamento nos artigos 287 e 849 do RIR/99, ..., concluimos que a receita omitida apurada com base em créditos/depósitos bancários não comprovados mediante documentos hábeis e idôneos e que se encontram relacionados nas planilhas anexas ao presente termo e dele ficam fazendo parte integrante, corresponde à diferença entre a receita bruta operacional efetivamente auferida, demonstrada no item anterior, e a receita bruta escriturada e declarada pela pessoa jurídica, de conformidade com o quadro abaixo:*

Mês	Receita bruta operacional	(-) Receita declarada	(=) Receita bruta omitida
Jan	3.009.111,47	1.623.242,92	1.385.868,55
...			
Soma	48.383.034,01	9.044.613,69	39.338.420,32

....

### **11 – ARBITRAMENTO DO LUCRO – ESCRITURAÇÃO CONSIDERADA IMPRESTÁVEL**

*O imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) do ano-calendário de 2001 será apurado com base no lucro arbitrado, em razão dos fatos abaixo enumerados, os quais indicam a imprestabilidade da contabilidade da pessoa jurídica, cuja escrituração contém vícios, erros e deficiências que impossibilitam a identificação da efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, e impossibilitam a determinação correta do lucro real.*

*Os fatos determinantes do arbitramento do lucro, resumidamente, são os seguintes:*

*a) Escrituração contábil efetuada em livro Diário autenticado em data posterior ao início da fiscalização, com falta de registros contábeis de contas correntes bancárias com grande movimentação financeira e prática sistemática de efetuar os registros contábeis de forma a anular o próprio lançamento, utilizando-se a conta Caixa como contrapartida aos débitos e créditos bancários sem o devido registro das operações que lhes deram origem, e não respaldados em assentamentos em livros auxiliares, autenticados, de forma a tornar viável a verificação da necessária fidelidade que os registros contábeis devem garantir e, também, sem o correspondente destaque, documento a documento, operação a operação, indicação de números de cheques, de clientes e fornecedores.*

*b) Omissão de receita operacional mediante a prática sistemática de efetuar-se a menor o registro contábil e fiscal de valores reais de notas fiscais de vendas de mercadorias em montante equivalente a 71,6% das vendas efetivamente realizadas, conforme demonstrado no item 7 deste termo, que foram creditadas em contas-correntes bancárias da pessoa jurídica, sem comprovação, mediante documentos hábeis e idôneos,*

*que esses créditos tiveram origem em outras fontes não relativas a receitas operacionais da sua atividade comercial.*

*c) Falta de registro das operações que originaram os débitos e créditos bancários relativos a recebimento proveniente de cobrança, descontos, empréstimos bancários, ordens de pagamento, etc., e pagamentos a fornecedores através de DOCs, TEDs e emissão de cheques de elevado valor sacados no caixa do Banco, contabilizados sistematicamente em contrapartida à Conta Caixa, conforme relatado em "a" acima e no item 8 deste termo, infringindo, assim, o disposto no artigo 251 do RIR, ..., e indicando a existência de grande volume de operações próprias da atividade da pessoa jurídica à margem da sua escrituração fiscal e contábil.*

*d) Também consideramos como motivo de arbitramento do lucro, a falta de atendimento total ao solicitado nas intimações fiscais, conforme mencionado nos Termos de Constatações, Intimações e Reintimações fiscais datados de 06/10/2005 e 21/11/2005 e Termo de Constatação Fiscal nº 004 de 08/03/2006, ..., em razão de que, através das intimações, procurou-se corrigir os defeitos da escrituração, apurando-se o correto, e o próprio contribuinte isto não possibilitou.*

...

#### **14 – MULTA QUALIFICADA**

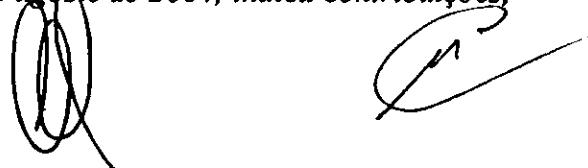
*Pelo fato da pessoa jurídica ter omitido receitas operacionais, mediante a prática de sub-registro sistemático nos livros fiscais e contábeis de valores elevados de vendas de mercadorias, creditados em contas-correntes bancárias sem comprovação de que tais créditos foram provenientes de outras origens, e pelo fato de não ter mantido a escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, contendo vícios, erros e deficiências, com a evidente intenção em ocultar o seu real saturamento e o lucro tributável e, consequentemente, reduzir os pagamentos dos impostos e contribuições devidas, e diante dos demais fatos mencionados no item 11 acima, a multa de ofício a ser aplicada sobre os tributos devidos e calculados sobre as receitas omitidas será de 150% (...), conforme previsto no artigo 957, II, do RIR/99.*

..."

2. Em oposição à exigência fiscal, foi protocolizada, em 02/05/2006, a impugnação de fls. 1.145/1.175, acompanhada dos documentos de fls. 1.176/1.182, com as razões de fato e de direito a seguir sintetizadas.

2.1. Ao expor os fatos, aduz a impugnante ter procurado atender prontamente à fiscalização, apesar da exigüidade de prazos concedidos e de sobreposição de intimações, e se esforçado ao máximo para comprovar todas as operações apontadas pelo Fisco. Porém, foram lavrados autos de infração, com fundamento em presunção de omissão de receita com base em depósitos bancários realizados nas contas-correntes da impugnante.

2.2. Argui, em preliminar, a nulidade dos autos de infração por impropriedades contidas no MPF e por arbitrariedades da fiscalização, ao extrapolar limites de sua competência: “A uma, porque o MPF, emitido em 17 de agosto de 2004, indica contribuições,



*cujos fatos geradores ocorreram há mais de cinco anos – PIS e COFINS de 01/1996 a 07/1999. A duas, porque o Fisco autuou, no tocante ao PIS e à COFINS, o ano de 2001, sendo que poderia, no máximo, ter analisado os documentos referentes a outros períodos, além daqueles indicados no MPF, apenas para verificar os fatos que originaram os valores relativos aos períodos nele fixados, 01/1996 a 12/1999, o que definitivamente não foi o caso". Transcreve parágrafos 1º e 2º do art. 7º da Portaria SRF nº 6.087/2005.*

2.3. Ainda como causas de nulidade aponta:

- ilicitude da prova centrada em dados da CPMF, tópico no qual reporta-se ao § 3º do art. 11 da Lei 9.311/96, alegando que: referido dispositivo traduz admissão pelo próprio Fisco da existência do sigilo sobre movimentação bancária; a utilização de tais dados para instrução de procedimentos de IRPJ tipifica ilicitude da prova, a teor do art. 5º, inciso LVI, da Constituição; para atender intimações expedidas, além de seus dados, o contribuinte viu-se na contingência de revelar dados de terceiros, mas, tendo direito na manutenção do sigilo de sua movimentação bancária, com muito mais razão está impedido de revelar dados de terceiros, sobre os quais não tem disponibilidade;

- reserva de jurisdição sobre o sigilo bancário, defendendo que o acesso às informações bancárias, sob a égide da Lei 4.595/64, dependia de autorização do Poder Judiciário.

- inobservância das regras fixadas pelo Decreto 3.724/01, reportando-se aos seus arts. 2º e 4º e ressaltando que: nos termos lavrados não há referência ao mencionado Decreto, os dados contidos nos extratos foram manuseados pelo Auditor-Fiscal sem a autorização prévia do Sr. Delegado; o fato de o contribuinte, com receio de criar embaraços à fiscalização e em atendimento à intimação, ter apresentado extratos exigidos, não afasta a ilicitude da prova;

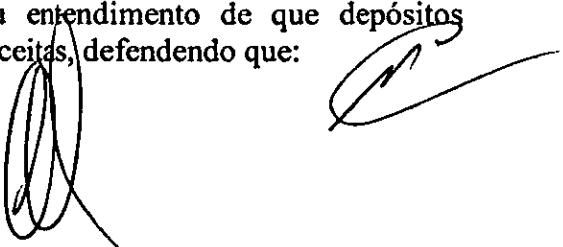
- “sobre a movimentação bancária de uma pessoa física não é possível edificar uma presunção legal”.

2.4. No tocante ao mérito, questiona, de início, a aplicação retroativa da Lei Complementar 105/2001, transcrevendo excertos doutrinários e defendendo que tal aplicação não pode ser justificada pelo § 1º do art. 144 do CTN, pois este só tem lugar quando inexistir lei protegendo os dados pretéritos e, no caso, existia a Lei 4.595/64, condicionando o acesso às informações bancárias à autorização judicial.

2.5. Defende a irretroatividade da Lei 10.174/01, reiterando que no ano-calendário 2000 e em parte do ano-calendário 2001 encontrava-se em vigor o art. 11 da Lei 9.311/96, cujo parágrafo 3º vedava a utilização de dados obtidos a partir da CPMF para constituição de outros créditos tributários, dispositivo que só veio a ser modificado com o advento da Lei 10.174/01, cuja eficácia só poder ser marcada para o futuro.

2.6. Reprisa a tese de inaplicabilidade do § 1º do art. 144 do CTN, que só se aplicaria quando livre o campo para sua influência, o que não é o caso, dada a existência do § 3º do art. 11 da Lei 9.311/96.

2.7. Discorre extensamente acerca de seu entendimento de que depósitos bancários não sustentam a presunção legal de omissão de receitas, defendendo que:



- a presunção legal contida no art. 42 da Lei 9.430/96 encontra obstáculos técnicos para sua instituição, por não estar calcada em experiência anterior, bem como para sua concreção, por impossibilidade de correlação entre montante de depósitos e omissão de rendimentos;

- além disso, referido dispositivo leva o fisco a abandonar a investigação, como ocorreu no presente caso, no qual há provas plenas da origem dos recursos transitados pelas contas bancárias, provas essas não colhidas pelo Fisco que, fiando-se na discutida presunção legal, abdicou da verdade material, transferindo toda carga probatória para o impugnante.

2.8. Aborda o agravamento da penalidade, afirmando que:

- depósito bancário não é motivo para tanto;

- o fisco agravou a penalidade por meio da presunção de que os depósitos bancários seriam receitas operacionais e que, consequentemente, o contribuinte teria praticado sub-registros nos livros, mas o art. 42 não enseja a criação de novas presunções, principalmente de que o contribuinte teria intenção de ocultar o seu real faturamento ou seu lucro tributável;

- a imprestabilidade da escrituração, motivadora do arbitramento do lucro, não restou comprovada, não havendo que se falar em presunção de fraude;

- não reconhecendo a farta documentação apresentada pelo contribuinte como sendo apta a confirmar a origem dos rendimentos, competia à fiscalização questionar e/ou desconstituir as provas juntadas pelo impugnante, não sendo admissível apreciação subjetiva desqualificando documentos hábeis para comprovação da atividade da fiscalizada.

2.9. Discorda da constatação de falta de contabilização de movimentação bancária, argumentando que:

- as contas bancárias não foram registradas individualizadamente, mas a correspondente movimentação financeira encontrava-se contabilizada no contexto da movimentação escriturada na conta contábil “caixa”, de modo que não procede a acusação;

- é contraditória a demonstração, contida no item 8 do Termo de Verificação, de movimentação operacional à margem da escrituração, e não há que se falar em comprovação do registro contábil das operações que deram origem à movimentação da conta “Caixa”, se o próprio Fisco alega que os numerários lançados a débito são provenientes de cheques emitidos pela fiscalizada, sacados no caixa do Banco, e os lançamentos a crédito efetuados na mesma conta se referem aos depósitos e créditos bancários;

2.10. Considera indevido o arbitramento do lucro, por se tratar de medida extrema a ser adotada quando configurada uma das hipóteses previstas na legislação, o que entende não ter restado comprovado nos autos, e, ainda, por incorreção na apuração das bases de cálculo e no cálculo do IRPJ, adicional e CSLL, alegando que:

- ao aplicar o percentual de 9,6% sobre as receitas que aponta, a fiscalização deve ter se apoiado no art. 532 do RIR/99 que trata do lucro arbitrado quando conhecida a receita bruta, mas, se a receita operacional omitida foi apurada com base na movimentação bancária, não é conhecida, mas presumida;

- também foi tomada como base de cálculo do lucro arbitrado, e, portanto, considerada correta, a receita declarada pelo contribuinte e apurada com base em seus livros e registros contábeis, os quais, contraditoriamente, foram considerados imprestáveis pela fiscalização;

- como a receita bruta não é conhecida, mas presumida, e a receita declarada decorre de escrituração considerada imprestável, deveria o lucro ser arbitrado com base no artigo 535 do RIR/99, que contém alternativas para a hipótese de a receita bruta não ser conhecida;

- o conceito de receita presumida não pode ser distorcido ao ponto de ser considerada conhecida, sob pena de adoção simultânea de elementos excludentes, em ofensa ao art. 51 da Lei 8.981/95;

- não há dispositivo legal prevendo a separação da base de cálculo dos impostos em função das espécies de receita (omitida e declarada), como fez a fiscalização que, com seu procedimento, consumou o nascimento de duas obrigações tributárias distintas em cada trimestre, sujeitas a penalidades diferentes, escolhendo excluir o adicional de uma das parcelas;

- não pode o fisco criar metodologias esdrúxulas, mesmo que com isso pense estar beneficiando o contribuinte, pois os critérios de apuração dos impostos são rigidamente definidos em lei, em cumprimento ao estrito princípio da legalidade.

2.11. Argui a ocorrência de decadência relativamente ao primeiro trimestre de 2001, invocando o § 4º do art. 150 do CTN e expondo ser definitiva a tributação trimestral pelo lucro real, de modo que cada trimestre corresponde a um período de apuração. E acrescenta “*Usando a linguagem corrente, diz-se que o trimestre seguinte representa o “exercício em curso” e o 1º dia do próximo ano materializa o “íncio do exercício seguinte”, tomado como marco inicial da contagem do prazo de decadência, como estabelece o art. 173 do CTN.*”

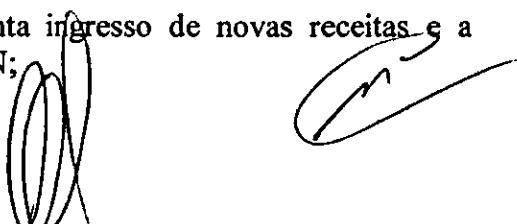
2.12. Aponta incorreção na apuração do PIS e da Cofins, alegando que os demonstrativos constantes do item 9 do Termo de Verificação Fiscal indicam valores decorrentes de créditos de descontos e exportação, no total de R\$ 7.014.519,86, que deveriam ser excluídos da base de cálculo das mencionadas contribuições, pois estas não incidem sobre valores decorrentes de vendas ao exterior por expressa determinação constitucional.

2.13. Alega, ainda, inclusão indevida, na base de cálculo da receita omitida, de créditos bancários relativos a transferências realizadas entre contas bancárias da fiscalizada no montante de R\$ 4.717.155,04, valor a ser excluído da base de cálculo dos tributos lançados de ofício.

2.14. Reprisa inexistir motivo para agravamento da penalidade e que o fisco não logrou comprovar o evidente intuito de fraude, requisito essencial para aplicação da multa de 150%.

2.15. Por fim, sob o título “Renda como Base de Cálculo”, defende que:

- a movimentação financeira não representa ingresso de novas receitas e a tributação de seus valores fere o disposto no art. 43 do CTN;



- considerar como renda a movimentação financeira, sem qualquer atenção aos dispêndios, é exigir tributo onde não há renda, afrontando a estrutura da regra de incidência do imposto de renda."

Com o Acórdão nº 05-13.637, sessão de 06 de junho de 2006, a 1ª Turma da DRJ/CPS decidiu por julgar procedente o lançamento.

A Decisão de primeira instância anexa às fls. 1225/1271, restou assim ementada:

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Ano-calendário: 2001*

*Ementa: DECADÊNCIA. IRPJ. Se o lançamento foi cientificado dentro do prazo previsto na regra de contagem mais favorável à contribuinte - art. 150 do CTN e seu parágrafo 4º - ainda que essa não seja aplicável ao caso em tela, descabe a argüição de decadência. PIS. COFINS. CSLL. A decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário relativo à Contribuição ao PIS, à COFINS e à CSLL rege-se pelo art. 45 da Lei nº. 8.212, de 24 de Julho de 1991.*

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

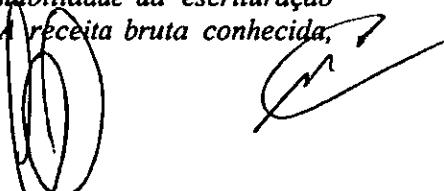
*Ano-calendário: 2001*

*Ementa: NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. MPF. PERÍODOS A SEREM FISCALIZADOS. A legislação que rege o MPF prevê a possibilidade de nele ser fixado o período de apuração dos tributos ou contribuições a serem fiscalizados, não impedindo que sejam abrangidos fatos geradores ocorridos há mais de cinco anos de sua emissão. As contribuições (CSLL, PIS e Cofins) em relação às quais foram apuradas infrações decorrentes daquelas relativas ao IRPJ previsto no MPF, são consideradas incluídas no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa. VÍCIOS NO MPF. O Mandado de Procedimento Fiscal, sob a égide da Portaria que o criou, é mero instrumento de controle administrativo. Eventual irregularidade em sua emissão, o que não restou comprovado, não acarreta nulidade de lançamento.*

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 2001*

*Ementa: LEGISLAÇÃO QUE AMPLIA OS MEIOS DE FISCALIZAÇÃO. INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE. Incabível falar-se em irretroatividade da lei que amplia os meios de fiscalização, pois esse princípio atinge somente os aspectos materiais do lançamento. SIGILO BANCÁRIO. PROVAS ILÍCITAS. A utilização de informações de movimentação financeira obtidas regularmente não caracteriza violação de sigilo bancário e nem constitui prova ilícita. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. A apreciação de questionamentos relacionados a ilegalidade e constitucionalidade da legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA. A Lei 9.430, de 1996, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o contribuinte titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. ARBITRAMENTO. Demonstrada a imprestabilidade da escrituração apresentada, justifica-se o arbitramento. A receita bruta conhecida,*



*declarada e efetiva, gozam de igualdade, ainda que de forma presuntiva, prevalecendo sobre as demais alternativas de determinação do lucro. APURAÇÃO. IRPJ e CSLL. A identificação, para cada um dos trimestres autuados, do principal exigido em função da receita declarada e em função da receita omitida, com aplicação da multa agravada somente sobre o segundo valor, não configura obrigações tributárias distintas em cada período e não constitui ofensa aos critérios de apuração previstos em lei. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS. Tratando-se de lançamentos decorrentes, embasados nos mesmos fatos que ensejaram o lançamento de IRPJ, aplica-se às exigências reflexas igual orientação decisória adotada para a exigência principal. PIS. COFINS. Não apresentada documentação capaz de identificar a origem dos recursos, injustificável a pretensão de exclusão, da base de cálculo da Cofins e da contribuição ao PIS, de valores que seriam provenientes de receitas de vendas ao exterior.*

*Assunto: Normas de Administração Tributária*

*Ano-calendário: 2001*

*Ementa: MULTA DE OFÍCIO. Evidenciadas pela fiscalização circunstâncias que denotam intuito de fraude, mantém-se a multa aplicada com fundamento no art. 44, II, da Lei 9.430/96.*

Da decisão de 1<sup>a</sup>. instância recorre a contribuinte a este colegiado, através da peça recursal anexa às fls. , recepcionada aos , mediante a qual reafirma as razões de impugnação, e acrescenta, que, admitindo-se possuir a Lei nº 10.174/01 natureza nitidamente formal tem-se por inaplicável o disposto no § 1º do art. 144 do CTN ao IRPJ, dado ser este, nos termos do § 2º do citado artigo, imposto lançado por período certo de tempo.

Requer, ainda, a recorrente, a nulidade da decisão de 1<sup>a</sup> instância tendo em vista que esta não enfrentou o argumento de que foram adicionados valores referentes a transferências bancárias efetuadas pela empresa, na base de cálculo da receita omitida alegada pelo fisco, em afronta ao disposto no art. 42, § 3º, I, da Lei nº 9.430/96. Portanto, a argüição de que fora incluído na base de cálculo R\$ 4.717.155,047 relativos a transferências interbancárias não foi enfrentado na decisão recorrida, fato que fere frontalmente o art. 31 do Decreto nº 70.235/72.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, Relator

O recurso é tempestivo e, considerando o arrolamento de bens, dele tomo conhecimento.

De inicio, mister ser afastada a preliminar de nulidade da decisão de 1ª instância aduzida pela defesa, posto que o argumento dito como não enfrentado, em ferimento ao disposto no art. 42, § 3º, I, da Lei nº 9.430/96, foi devidamente apreciado pela 1ª Turma de Julgamento da DRJ/Campinas, no item 14 – subitens 14.1, 14.2, 14.3 – do voto, fls. 1270 dos presentes autos.

### *Preliminar de Nulidade - Do MPF*

Como visto no relatório, o contribuinte requer a nulidade dos autos de infração lavrados sob a alegação de inconsistências na emissão do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF.

Alega a recorrente a existência de impropriedades no MPF por indicar fatos geradores ocorridos há mais de cinco anos e incompetência da fiscalização por extrapolar limites que lhe foram atribuídos. Para tanto, reporta-se ao aos parágrafos 1º e 2º do art. 7º da Portaria SRF 6.087, de 2005.

Com o objetivo de apreciar a peça impugnatória apresentada pela defesa, tecerei algumas considerações a fim de concluir sobre a natureza jurídica do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, introduzido inicialmente pela Portaria SRF nº 1.265, de 22 de novembro de 1999.

A Portaria nº 1.265, de 22 de novembro de 1999, foi editada com o objetivo de dispor sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelecer normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF, tendo criado o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF. Tal instrumento foi denominado de “ordem específica”, que, segundo a norma administrativa, serviria para instaurar o procedimento fiscal.

Posteriormente, foi editado o Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, com o objetivo de regulamentar o art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, relativamente à requisição, acesso e uso, pela Secretaria da Receita Federal, de informações referentes a operações e serviços das instituições financeiras e das entidades a elas equiparadas. Neste decreto também há a menção ao Mandado de Procedimento Fiscal como ordem específica instauradora do procedimento fiscal no art. 2º, § 2º, tendo sido estabelecido no art. 13 que a Secretaria da Receita Federal editararia instruções necessárias à execução das normas contidas no Decreto.

O Mandado de Procedimento Fiscal foi objeto de discussões diáspares quanto à sua natureza jurídica, que ora era tida como instrumento que concede competência para o auditor-fiscal realizar a fiscalização, como quer a impugnante, ora era tida como mero

instrumento de controle administrativo da atividade fiscalizatória. No entanto, referida questão encontra-se atualmente inteiramente pacificada, nos termos como veremos adiante.

Interpretar o Mandado de Procedimento Fiscal como instrumento que concede competência ao auditor-fiscal para realizar a fiscalização equivale a afirmar que os autos de infração lavrados por auditor-fiscal que não possua tal instrumento é ato administrativo lavrado por servidor incompetente, o que acarretaria sua nulidade, conforme estatuído pelo art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Uma vez que é estabelecido que a gênese normativa da competência é a lei, afasta-se tal interpretação, dado que o Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento criado inicialmente por portaria e, posteriormente, previsto em decreto.

No meu entender o Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento de controle administrativo da fiscalização, que tem como objetivo regular a execução dos procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF. Assim, tratando-se, os eventuais vícios relativos ao uso do MPF, sendo meras irregularidades formais, sabe-se que estas, quando supríveis, não podem elidir a atividade regrada e obrigatória do lançamento de ofício.

A obrigatoriedade do lançamento tributário, sob pena de responsabilidade funcional, quando constatada irregularidade cometida pelo sujeito passivo da obrigação tributária, deflui do Código Tributário Nacional, arts. 3º e 142, parágrafo único. E consoante o Princípio da Hierarquia das Normas, ato inferior à lei não pode contrariar, restringir ou ampliar suas disposições.

As normas que se referem aos procedimentos de fiscalização visam ao disciplinamento de sua execução e, ao tempo em que constituem instrumento para a Administração Tributária, preservam direitos do cidadão perante o Estado. No entanto, qualquer irregularidade quanto ao cumprimento de tais disposições somente seriam oponíveis durante a fase propriamente procedural da ação fiscal, não tendo o condão de afetar o crédito tributário posteriormente formalizado.

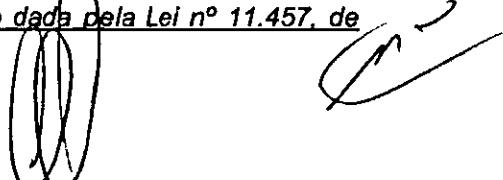
Cabe enfatizar, no que toca à existência do MPF, que a necessidade de cientificar o contribuinte da emissão do instrumento prende-se tão somente a questões relacionadas à segurança do sujeito passivo contra pseudo-ações fiscais que poderiam ocorrer.

Com efeito, o MPF não atinge a competência impositiva dos auditores-fiscais, a qual há de subsistir em quaisquer atos de natureza restrita e especificamente voltados para as atividades de controle, planejamento e execução das ações fiscais.

A competência para o lançamento tributário que possui o Auditor-Fiscal da Receita Federal tem origem, como não poderia deixar de ser, na lei. Vejamos o que estabelece o art. 6º da Lei nº 10.593, de 06/12/2002, *verbis*:

*"Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil: (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)*

*I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo: (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)*



a) *constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições; (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)*

(...)”

O texto legal acima define a competência do servidor ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil para o lançamento tributário.

Conclui-se, portanto, que:

(i) *A competência tem como gênese normativa a lei, constituindo-se tal reserva legal garantia para o administrado;*

(ii) *Compreendida como elemento, requisito, pressuposto ou condição de validade, a competência para o ato administrativo é condição necessária para a sua validade. A ausência de competência, denominada vício de competência, acarreta sua ilegalidade;*

(iii) *O Mandado de Procedimento Fiscal não é instrumento que outorga ou retira competência, uma vez que esta necessita de lei que lhe defina os contornos e aquele foi instituído inicialmente mediante portaria, e posteriormente reafirmado em decreto.*

Estando assim convencido, entendo que, uma vez que a competência do auditor-fiscal não emana do Mandado de Procedimento Fiscal, nenhuma irregularidade que eventualmente possa neste existir tem o condão de afetar a competência atribuída pela citada Lei nº 10.593, de 06/12/2002, ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. E em assim sendo, quando muito essas irregularidades, se efetivamente existentes, deveriam ser sanadas, caso pudessem, de alguma forma implicar cerceamento de defesa do contribuinte.

Destarte, uma vez que as supostas irregularidades, mesmo se existentes, carecem do potencial de acarretar prejuízos à recorrente, torna-se despiciendo investigar sua possível existência.

#### *Utilização de dados fornecidos pelas instituições financeiras*

Alega a recorrente ilicitude das provas utilizadas pela fiscalização, por quebra de sigilo sobre movimentação bancária sem autorização judicial, inobservância do Decreto nº 3.724/2001 e, ainda, irretroatividade da Lei 10.174/2001 e da Lei Complementar 105/2001.

Inicialmente, cabe apreciar a argüição da recorrente de que com relação aos depósitos bancários houve a utilização de prova ilícita, com ofensa aos princípios constitucionais da irretroatividade e do sigilo bancário. Na data da ocorrência do fato gerador inexistia previsão legal para a quebra do sigilo bancário dos contribuintes, o que só ocorreu com o advento da LC nº 105, de 2001, incorrendo, assim, todo o procedimento fiscal em nulidade.

No presente caso, inexiste a ilegalidade apontada pela recorrente, cujo raciocínio está baseado na errônea interpretação de que o § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 1996, na sua redação primitiva – ao vedar a utilização da movimentação financeira, objeto de informações prestadas pelas instituições financeiras, para exações alheias à CPMF – gerou em proveito de

todos os contribuintes que praticaram fatos de conteúdo econômico, direito subjetivo individual de não realizar qualquer prestação ao fisco a título de outras contribuições ou impostos. Assim, a ilegalidade adviria do fato de ter sido aplicada lei nova, a Lei nº 10.174, de 2001, a fatos ocorridos no passado.

Trata-se de um raciocínio equivocado, pois em nenhum momento o aludido § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 1996, seja em sua redação original, seja na redação atual, veiculou norma de natureza material. Em nenhum momento sequer cogita da incidência tributária sobre a movimentação financeira, mas regula tão-somente a utilização de informações relativas à movimentação financeira.

Ainda que regulasse a incidência tributária sobre a movimentação financeira, a alegação não seria pertinente porquanto o fato gerador do imposto lançado não é a mera movimentação financeira do numerário, mas sim a renda auferida, exteriorizada pelo ingresso não justificado de numerário novo no patrimônio dos contribuintes.

A Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, estabelece em seu art. 1º, § 3º, III, que não constitui violação do dever de sigilo o fornecimento das informações de que trata o § 2º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 1996, quais sejam, as informações necessárias à identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações.

O § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996 (que instituiu a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF), vedava a utilização das informações a ela referentes para constituição de crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos, conforme se depreende do texto a seguir reproduzido:

*"Art. 11. Compete à Secretaria da Receita Federal a administração da contribuição, incluídas as atividades de tributação, fiscalização e arrecadação.*

*(...)*

*§ 3º. A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicável à matéria, o sigilo das informações prestadas, vedada sua utilização para constituição do crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos.*

*(...)" (Grifou-se)*

Contudo, com a edição da Lei nº 10.174, de 2001, em seu art. 1º, foi dada nova redação ao § 3º do art. 11 do citado diploma legal, facultando a utilização das informações relativas à CPMF para instaurar procedimento administrativo e efetuar lançamento de outros tributos:

*"§ 3º. A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicável à matéria, o sigilo das informações prestadas, facultada sua utilização para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente, observado o disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores." (Grifou-se)*

Assim dispõe o art. 144 do CTN, acerca da possibilidade ou não de aplicação retroativa do dispositivo legal acima transcrito:

*"Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.*

*§ 1º. Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros." (Grifou-se)*

Verifica-se, pois, que enquanto o *caput* do artigo acima transcrito refere-se à aplicação da lei de regência do fato gerador, o seu parágrafo 1º diz respeito a critérios de apuração ou processos de fiscalização. O dispositivo legal que definiu o fato gerador do tributo no presente caso – o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996 – produziu efeitos financeiros a partir de 1º de janeiro de 1997 (art. 87 da mesma Lei). Portanto, o lançamento, que se refere ao ano-calendário de 2001, obedeceu ao comando do *caput* do art. 144 do CTN.

Por outro lado, ao autorizar a instauração de procedimento de fiscalização referente a qualquer outro imposto ou contribuição, com base nas informações decorrentes da CPMF, a Lei nº 10.174, de 2.001, inquestionavelmente estabeleceu novos processos de fiscalização, que ampliaram o poder de investigação das autoridades administrativas. Sua aplicação rege-se, pois, pelo § 1º e não pelo *caput* do art. 144 do CTN.

O § 1º do art 144 do CTN faz alusão à legislação que introduza aspectos de direito adjetivo, não se cogitando de retroatividade para essa legislação, porquanto para a sua aplicação é necessário apenas que esteja em vigência quando das atividades fiscalizatórias/investigatórias ou de lançamento.

Para ilustrar o argumento acima, vale reproduzir a lição de Zuudi Sakakihara, no livro Código Tributário Nacional Comentado, pág. 565/566:

*"... na atividade do lançamento é preciso distinguir entre a lei material, que descreve o fato típico tributário e contém a respectiva implicação consistente no pagamento do tributo, das outras leis de natureza apenas adjetiva, que dizem respeito ao modo pelo qual é realizada a atividade do lançamento.*

*A lei material é aquela aplicada na atividade do lançamento, segundo os critérios da qual é determinada e quantificada a obrigação tributária principal e o correlativo crédito tributário. Integra o próprio objeto do lançamento, na medida em que é dele a fonte formal e, por isso, há de ser aquela vigente na data em que surgiram a obrigação e o respectivo crédito. É o que diz o caput deste artigo.*

*Já as leis meramente adjetivas não integram o objeto do lançamento, valendo dizer que não são aplicadas pelo lançamento, mas aplicadas à atividade do lançamento. Dizem respeito à atividade e não ao objeto do lançamento. Em razão disso, são aplicáveis aquelas vigentes na data em que é exercida a atividade, sendo irrelevante que sejam posteriores ao surgimento do direito que é objeto do lançamento. É esse o sentido do § 1º deste artigo. Com efeito, as leis que instituem novos critérios de apuração ou novos processos de fiscalização, ou, ainda, que ampliem os poderes de investigação das autoridades*

*administrativas, são todas, por assim dizer, externas ao fato gerador, no sentido de que não alteram nenhum dos aspectos da hipótese de incidência tributária, afetando, apenas, a atividade do lançamento, e não o crédito tributário. Esclareça-se, por oportuno, que os critérios de apuração são unicamente aqueles investigatórios, e não os que se destinem à quantificação do tributo devido, pois estes afetam diretamente a materialidade da hipótese de incidência no seu aspecto dimensível.*

(...)

*Note-se que o § 1º não prevê nenhuma hipótese que importe aplicação retroativa da lei. Ao contrário, confirma e consagra o princípio da irretroatividade da Lei tributária, pois a legislação aplicável, embora seja posterior à ocorrência do fato gerador, não é posterior à atividade do lançamento, à qual se aplica." (Grifou-se)*

A questão de ter ou não havido aplicação retroativa da lei vem sendo decidida de forma reiterada pelo Poder Judiciário nos termos expressos pelo seguinte julgado:

*"TRIBUTÁRIO. REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES BANCÁRIAS. LC nº 105/01. PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO. QUEBRA DE SIGILO. INOCORRÊNCIA. 1. A Lei nº 10.174/01, que deu nova redação ao § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311, permitindo o cruzamento de informações relativas à CPMF para a constituição de crédito tributário pertinente a outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, disciplina o procedimento de fiscalização em si, e não os fatos econômicos investigados, de forma que os procedimentos iniciados ou em curso a partir de janeiro 2001 poderão valer-se dessas informações, inclusive para alcançar fatos geradores pretéritos, (CTN, art. 144, § 1º). Trata-se de aplicação imediata da norma, não se podendo falar em irretroatividade. 2. O art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, regulamentada pelo Decreto nº 3.724/01, autoriza a autoridade fiscal a requisitar informações acerca da movimentação financeira do contribuinte, desde que já instaurado o procedimento de fiscalização e o exame dos documentos seja indispensáveis à instrução, preservado o caráter sigiloso da informação. 3. O acesso a informações junto a instituições financeiras, para fins de apuração de ilícito fiscal, não configura ofensa ao princípio da inviolabilidade do sigilo bancário, desde que cumpridas as formalidades exigidas pela Lei Complementar nº 105/01 e pelo Decreto nº 3.724/01" (Ac. da 1ª T do TRF da 4ª R - mv - ag 2002.04.01.003040-0/PR - Rel. Des. Fed. Maria Lúcia Luz Leiria - j 02.05.02 - Agte.: Joaquim Costa; Agdas.: União Federal/Fazenda Nacional - DJU 2 05.06.02, p 164)*

Conforme restou claro no arresto transrito, a redação outorgada pela Lei nº 10.174, de 2001, e que vem a ser o objeto do inconformismo da recorrente, não disciplina os fatos econômicos evidenciados pelo movimento financeiro, mas apenas e tão-somente o procedimento de fiscalização em si.

No caso em concreto, a ação fiscal teve início já na vigência da Lei nº 10.174, de 2001. Portanto, o procedimento adotado, visando à constituição do crédito tributário em análise, encontrava-se plenamente respaldado.

Também, ao apreciar idêntica matéria, contida no Recurso Especial (Resp) nº 506.232-PR (2003/0036785-0), a Primeira Turma do Egrégio Superior Tribunal de Justiça (STJ), em Sessão de 28/10/2003, concluiu, à unanimidade de seus membros, em sentido diametralmente oposto às teses da defesa acerca da irretroatividade da norma e da necessidade de autorização judicial para o Fisco acessar os dados da movimentação bancária do contribuinte - posições acatadas no presente voto -, conforme se pode ver da ementa do julgado, a seguir reproduzido:

*"TRIBUTÁRIO. NORMAS DE CARÁTER PROCEDIMENTAL. APLICAÇÃO INTERTEMPORAL. UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES OBTIDAS A PARTIR DA ARRECADAÇÃO DA CPMF PARA A CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO REFERENTE A OUTROS TRIBUTOS. IRRETROATIVIDADE PERMITIDA PELO ART. 144, § 1º DO CTN.*

*1. O resguardo de informações bancárias era regido, aos tempos dos fatos que permeiam a presente demanda (ano de 1998), pela Lei 4.595/64, reguladora do Sistema Financeiro Nacional, e que foi recepcionada pelo art. 192 da Constituição Federal com força de lei complementar, ante a ausência de norma reguladora desse dispositivo, até o advento da Lei Complementar 105/2001.*

*2. O art. 38 da Lei 4.595/64, revogado pela Lei Complementar 105/2001, previa a possibilidade de quebra do sigilo bancário apenas por decisão judicial.*

*3. Com o advento da Lei 9.311/96, que instituiu a CPMF, as instituições financeiras responsáveis pela retenção da referida contribuição, ficaram obrigadas a prestar à Secretaria da Receita Federal informações a respeito da identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações bancárias, sendo vedado, a teor do que preceituava o § 3º do art. 11 da mencionada lei, a utilização dessas informações para a constituição de crédito referente a outros tributos.*

*4. A possibilidade de quebra do sigilo bancário também foi objeto de alteração legislativa, levada a efeito pela Lei Complementar 105/2001, cujo art. 6º dispõe: 'Art. 6º. As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente'.*

*5. A teor do que dispõe o art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, as leis tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata, ao passo que as leis de natureza material só alcançam fatos geradores ocorridos durante a sua vigência.*

*6. Norma que permite a utilização de informações bancárias para fins de apuração e constituição de crédito tributário, por envergar natureza procedural, tem aplicação imediata, alcançando mesmo fatos pretéritos.*



7. A exegese do art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, considerada a natureza formal da norma que permite o cruzamento de dados referentes à arrecadação da CPMF para fins de constituição de crédito relativo a outros tributos, conduz à conclusão da possibilidade de aplicação dos arts. 6º da Lei Complementar 105/2001 e 1º da Lei 10.174/2001 ao ato de lançamento de tributos cujo fato gerador se verificou em exercício anterior à vigência dos citados diplomas legais, desde que a constituição do crédito em si não esteja alcançada pela decadência.

8. Inexiste direito adquirido de obstar a fiscalização de negócios tributários, máxime porque, enquanto não extinto o crédito tributário a Autoridade Fiscal tem o dever vinculativo do lançamento em correspondência ao direito de tributar da entidade estatal.

9. Recurso Especial provido."

A fidelidade da ementa acima transcrita ao conteúdo do aresto dispensa a reprodução de trechos de seu voto condutor, o qual traduz o posicionamento desta Câmara.

Por oportuno, considero relevante trazer a lume o seguinte trecho do voto-vista do Eminentíssimo Ministro José Delgado que, acompanhando o voto do Relator, enfatizou que:

"A prevalência da tese da impetrante levaria a criar situações em que a administração tributária, mesmo conhecendo a existência de possível sonegação fiscal, ficaria impedida de apurá-la. É inadmissível que o ordenamento jurídico crie proteção de tal nível a quem, possivelmente, cometeu infração.

O sigilo bancário não tem conteúdo absoluto. Ele cede todas as vezes que as transações bancárias são denotadoras de ilicitude.

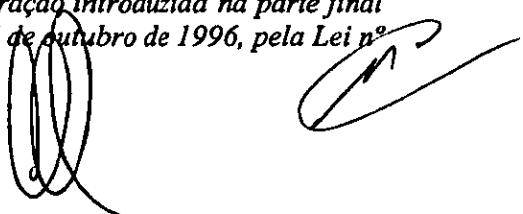
O princípio da moralidade pública e privada é que tem força de natureza absoluta. Nenhum cidadão pode, sob o alegado manto ou garantias fundamentais, cometer ilícitos. O sigilo bancário é garantido pela Constituição Federal como direito fundamental para guardar a intimidade das pessoas desde que não sirva para encobrir ilícitos.

Isto posto, acompanhando o eminentíssimo relator, dou provimento ao recurso.

É como voto."

O Parecer PGFN/CAT/Nº 1649/2003 (Diário Oficial da União de 13 de janeiro de 2004), legitimou os procedimentos adotados pela Secretaria da Receita Federal, na utilização dos dados financeiros anteriormente obtidos pelas informações da CPMF. Assim, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional através do Parecer nº 1649/2003, em resposta à consulta formulada pela Secretaria da Receita Federal fixou entendimento firmado na seguinte ementa:

"Assunto: Utilização de informações obtidas no âmbito da fiscalização da CPMF para instaurar procedimento administrativo destinado a verificar a existência de obrigação tributária relativa a outros tributos e a constituir o respectivo crédito. Alteração introduzida na parte final do § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311 de 24 de outubro de 1996, pela Lei nº



*10.174, de 9 de janeiro de 2001. Possibilidade de complementação dessas informações com base na Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001.*

*Utilização de informações obtidas no âmbito da fiscalização da CPMF para instaurar procedimento administrativo destinado a verificar a existência de obrigação tributária relativa a outros tributos e a constituir o respectivo crédito.*

*Aplicação no tempo da alteração introduzida na parte final do § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 1996, pela Lei nº 10.174, de 2001.*

*Solução da questão à luz do princípio ‘tempus regit actum’, consagrado no art. 6º da Lei de Introdução ao Código Civil e no art. 144 do CTN. Aplicação imediata da lei nova, que disciplina um efeito decorrente do inadimplemento voluntário da obrigação tributária que se prolonga no tempo, e que não institui nova hipótese de incidência tributária. Inexistência de ofensa ao ato jurídico perfeito, ao direito adquirido e à coisa julgada.*

*Possibilidade de que a complementação das informações obtidas no âmbito da fiscalização da CPMF seja realizada nos termos da Lei Complementar nº 105/2001, cuja pretensa inconstitucionalidade, além de ser incabível, não pode ser reconhecida pelos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda.”*

Dessarte, em relação ao presente assunto é de ser ressaltado que esta Câmara já firmou o entendimento de que a teor do que dispõe o art. 144, § 1º, do CTN, a Lei nº 10.174, de 2001, por ser procedural ou formal tem aplicação imediata, alcançando os fatos geradores ocorridos anteriormente à sua edição. Por outro lado, não compete a este colegiado o exame da constitucionalidade ou inconstitucionalidade das normas que veiculam o sigilo bancário (LC nº 105/2001), haja vista que essa matéria está submetida ao Supremo Tribunal Federal – STF, cabendo àquela simplesmente aplicá-las.

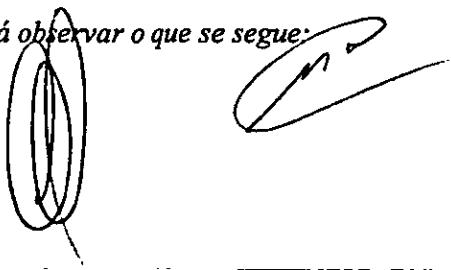
A recorrente argumenta também, como causa de nulidade, que não teriam sido observadas pela fiscalização as regras do Decreto nº 3.724/2001. Inicialmente observe-se que, o art. 6º da Lei Complementar 105/2001 foi regulamentado pelo referido Decreto nº 3.724/2001, o qual dispõe:

*Art. 1º Este Decreto dispõe, nos termos do art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, 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.*

*Art. 2º A Secretaria da Receita Federal, por intermédio de servidor ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal, somente poderá examinar informações relativas a terceiros, constantes de documentos, livros e 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.*

[...]

*§ 5º Para fins deste artigo, o MPF deverá observar o que se segue:*



*I - a autoridade fiscal competente para expedir o MPF será ocupante do cargo de Coordenador-Geral, Superintendente, Delegado ou Inspetor, integrante da estrutura de cargos e funções da Secretaria da Receita Federal;*

[...]

*Art. 4º Poderão requisitar as informações referidas no caput do art. 2º as autoridades competentes para expedir o MPF.*

*§ 1º A requisição referida neste artigo será formalizada mediante documento denominado Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF) [...]*

Conforme se verifica dos documentos anexos às fls. 88/97, foram emitidas requisições de informações sobre movimentação financeira, remetidas a estabelecimentos bancários, assinadas pela Delegada da Receita Federal do Brasil em Jundiaí - autoridade competente para expedição da RMF.

Quanto à indispensabilidade das informações, consignou a autoridade fiscal, no Termo que instrui o Auto de Infração, ter intimado a pessoa jurídica fiscalizada a apresentar documentos atinentes à movimentação bancária relativamente ao ano-calendário de 2000 a 2003, sendo emitidas RMF devido a falta de atendimento no prazo determinado - hipótese arrolada no art. 3º do Decreto 3.724/2001 e inciso I do seu parágrafo 2º, combinado com art. 33 da Lei 9.430/96:

*"Art. 3º. Os exames referidos no caput do artigo anterior somente serão considerados indispensáveis nas seguintes hipóteses:*

...  
*VII – previstas no art. 33 da Lei 9.430, de 1996;*  
..."

Por sua vez, o art. 33 da Lei 9.430, de 1996, contempla a seguinte hipótese:

*I - embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos em que se assente a escrituração das atividades do sujeito passivo, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado, e demais hipóteses que autorizam a requisição do auxílio da força pública, nos termos do art. 200 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966;*

[...].(destaques incluídos)

Dessarte, a falta de atendimento da intimação para apresentação dos extratos bancários, mencionada na autuação, está prevista no dispositivo legal citado e foi considerada suficiente pela autoridade competente para caracterizar a indispensabilidade das informações requisitadas.

Assim, a fiscalização observou a legislação vigente, na medida em que lavrou Termo de Início intimando a contribuinte a apresentar, entre outros, a documentação bancária, sendo que a falta de atendimento no prazo concedido (como descrito no Termo de Constatação,

houve apresentação apenas parcial dos extratos e, ainda, posteriormente ao prazo concedido) ensejou a adoção dos procedimentos de requisição de informação a instituições financeiras, devidamente motivado, como acima demonstrado, e formalizado mediante RMF assinadas pela autoridade competente – Delegado da Receita Federal do Brasil – designada pela legislação.

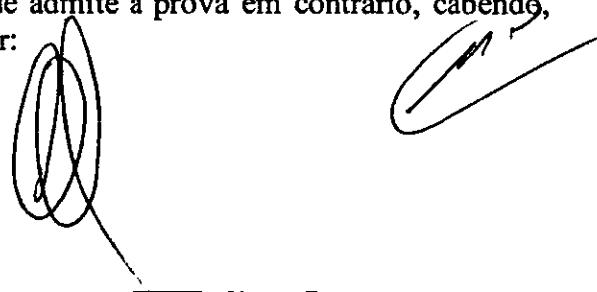
Com efeito, conforme exaustivamente acima debatido, o procedimento adotado pela fiscalização não feriu qualquer direito ou garantia constitucional outorgados aos cidadãos brasileiros.

Por fim, no que concerne à argüição da recorrente de que com base no § 2º do art. 144 do CTN “*em relação aos tributos de período (especialmente aqueles incidentes sobre renda e patrimônio), prevalece a regra do caput do art. 144 mesmo com referência aos aspectos formais ou procedimentais, não se lhes aplicando de imediato a legislação nova*”, mister trazer a lume, mais uma vez, o entendimento de Zuudi Sakakihara, no livro Código Tributário Nacional Comentado, pág. 568, com o qual comungo:

“... é preciso afastar o equívoco de que o imposto de renda seja um imposto lançado por período certo de tempo. É que o fato gerador desse imposto é a renda na sua dimensão dinâmica de aquisição. O fato gerador é a aquisição da renda, e não a renda na sua dimensão estática de uma situação permanente. Aliás, para o direito tributário, o conceito de renda tem intrinsecamente a idéia dinâmica de movimento crescente, de aumento, de acréscimo, de modo que, quando é considerada uma visão puramente estática, deixa de ser renda. A renda, quando poupada ou estocada, deixa de ser renda e converte-se em patrimônio, este sim, uma situação permanente. Todavia, o patrimônio não é o fato gerador do imposto de renda. Não se pode confundir, assim, o imposto lançado por tempo certo de tempo, que é aquele cujo fato gerador revela uma situação permanente, como a propriedade, por exemplo, com o imposto que tem por fato gerador uma situação que só pode ser apurada dentro de um determinado período, como é o caso da renda líquida, ou do lucro líquido. Não se dirá, assim, que o imposto de renda é lançado por período certo de tempo, pois realmente não é. É sim, lançado após um determinado período, dentro do qual deve ser apurado. A diferença está em que a propriedade, por exemplo, existe plenamente em todos os instantes que compõem o período considerado, enquanto a renda líquida, ou o lucro líquido, não existe durante o curso do período, sendo apurados apenas ao seu final.”

*Da presunção legal disposta no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996*

A presunção legal estabelecida pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, é presunção legal relativa, presunção *juris tantum*, que admite a prova em contrário, cabendo, pois, à contribuinte a sua produção. Veja-se o seu teor:



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

*§ 1º. O valor das receitas ou dos rendimentos omitidos será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.*

*§ 2º. Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.*

*§ 3º. Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:*

*I – os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;*

*II – no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil Reais). (art. 42, § 3º, II, da Lei n.º 9.430/1996 c/c art. 4º da Lei n.º 9.481, de 13/08/1997)"*  
(Grifou-se)

Tal dispositivo estabeleceu uma presunção legal de omissão de receita que autoriza o lançamento do tributo correspondente sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento. A presunção em favor do fisco não se configura como mera suposição e transfere à contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação da origem dos recursos.

No caso em tela, a fiscalização, de posse dos registros dos valores movimentados na conta mantida em nome da corrente a intimou a apresentar documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, que justificasse a origem dos depósitos efetuados, o que não foi atendido pela fiscalizada, quer no curso da ação fiscal, quer nas fases de julgamento, não logrando esta comprovar a origem dos depósitos.

Acrescente-se que a fiscalização, ao amparo da presunção legal disposta no art. 42 da Lei nº 9.430/96, tem apenas que provar a existência dos depósitos efetuados na conta-corrente mantida em nome da empresa fiscalizada, não se lhe exigindo a produção posterior de prova, ou o aprofundamento da investigação. Com base na presunção legal inverte-se o ônus da prova cabendo à contribuinte o dever de explicitar o porquê da vinculação entre os valores da movimentação financeira na referida conta e os seus negócios; procurando demonstrar que os depósitos ora tributados, na realidade, não lhe pertenciam, ou mesmo que já se encontravam tributados.

A tributação prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430/96 tipifica como infração a "omissão de receita ou de rendimento". Referido artigo define como hipótese legal de incidência e base de cálculo do tributo "os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa

*física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações". Neste é fixado também o momento de ocorrência do fato gerador, qual seja, "o valor das receitas ou dos rendimentos omitidos será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira".*

Trata-se, pois, de hipótese legal onde todos os seus requisitos estão definidos de forma expressa na Lei nº 9.430/96, inexistindo, destarte, motivação para discussões sobre os conceitos de 'receita e lucro' ou 'depósito bancário e renda' ou 'nexo causal entre o depósito e a renda' ou 'depósito e lucro' ou 'fato gerador e acréscimo patrimonial – art. 43 do CTN' ou 'base de cálculo do IRPJ e lucro'. Todas essas discussões foram verdadeiramente acaloradas no passado, antes de ser incorporada ao nosso ordenamento jurídico a presunção legal de que trata o art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Com a entrada em vigor do disposto no art. 42 da Lei nº 9.430/96 foi colocada uma pá de cal sobre essas discussões, haja vista que o legislador adotou a hipótese de que "*depósitos de origem não comprovada caracterizam-se como omissão de receitas, no momento do crédito, sendo que o montante desses depósitos configura-se como base de cálculo dos tributos*". Esta foi a forma eleita pelo legislador, a qual só pode ser afastada pelo Poder Judiciário.

Assim, cabe ao autuante somente provar a existência de depósitos na conta corrente mantida em nome da empresa fiscalizada, intimando-a a comprovar a origem dos créditos bancários, evento que se não restar comprovado presume-se a omissão de receita nos termos como apurada e tributada nos presentes autos, com base no art. 42 da Lei nº 9.430/96. Portanto, se há qualquer inconsistência nos valores tributados caberia à contribuinte questioná-los pontualmente, dada a inversão do ônus da prova.

Resta, por último, ponderar que o fato imponível do lançamento não é a mera movimentação de recursos pela via bancária. Pelo contrário, o fato gerador é a aquisição de disponibilidade de rendimentos representada pelos recursos que ingressam no seu patrimônio por meio dos depósitos ou por créditos bancários cuja origem não foi esclarecida, expressamente determinada pelo art. 42 da Lei nº 9.430/96. Caso o fato gerador fosse a mera movimentação, como ocorre na CPMF, seriam irrelevantes os esclarecimentos acerca da origem eventualmente ofertados pela contribuinte.

Dessa forma, o que deflui dos autos é que a recorrente não apresentou documento algum que comprovasse inequivocamente que os depósitos possuem origem já submetida à tributação.

Dessarte, voto pela manutenção da infração consubstanciada em omissão de receita caracterizada por existência de depósitos bancários cuja origem não foi comprovada.

#### *Arbitramento dos lucros*

No presente procedimento fiscal a fiscalização procedeu análise criteriosa da contabilidade, das notas fiscais de saída e da natureza dos depósitos, reunindo indícios consistentes e convergentes da falta de contabilização de receitas operacionais. Inclusive, a contribuinte nada opõe às constatações da fiscalização quanto ao reiterado descompasso do

valor das notas fiscais de saída e seu registro contábil, bem como nada apresenta para justificar os registros na sistemática de “caixa flutuante”.

No caso em comento, já na vigência da Lei 9.430/96, a contribuinte foi regularmente intimada a comprovar a origem dos recursos depositados em contas-correntes bancárias, sem que fossem obtidos esclarecimentos acompanhados da documentação correspondente. Assim, resta caracterizada a omissão de receitas, por força da determinação legal. No entanto, conforme comprova a fiscalização os valores dos depósitos são significativamente superiores a toda a receita contabilizada pela empresa, o que a princípio já bastaria para se concluir sobre a imprestabilidade da escrita contábil e fiscal da recorrente.

Por outro lado, o critério de tributação adotado pela fiscalização, ao utilizar a sistemática de apuração pelo lucro arbitrado, que prevê a aplicação de percentuais sobre a receita bruta para a determinação da base de cálculo, é a meu ver o único recomendado em casos como o que aqui se apresenta, onde os valores dos depósitos bancários suplantam em muito a receita contabilizada.

No presente caso, não foram tributados os depósitos bancários em si, mas a renda que eles representam, aplicando-se sobre a mesma o percentual de 9,6%.

Nesse contexto, improcedente a alegação de desconsideração de dispêndios a que alude a defesa, pois estes já foram contemplados quando do cálculo do lucro arbitrado, apenas um percentual da receita representada pelos depósitos de origem não comprovada.

Quando da análise da escrituração mantida pela empresa a fiscalização detectou a falta de contabilização da movimentação bancária, apurando expressiva incompatibilidade entre a movimentação financeira e a receita declarada, e, constatou, também, que:

- *os valores dos créditos em contas bancárias da fiscalizada superam em muito o montante da receita operacional contabilizada e declarada (item 6, fls. 1099);*
- *há diferença entre o valor real de emissão de notas fiscais e o valor de seu registro no Livro de Registro de Saida de Mercadorias e também no Livro Diário (item 7, fls. 1101);*
- *lançamentos contábeis relativos a depósitos bancários com utilização somente da conta Caixa, sem o devido registro contábil das respectivas operações que lhe deram origem, e, ainda, emissão pela fiscalizada de grande quantidade de cheques de elevados valores, nominais a ela própria, sacados no caixa do Banco, registrados como ingresso da conta Caixa, a qual, contudo, não apresentou saldo final elevado devido aos lançamentos a crédito dos depósitos bancários (item 8, fls. 1102).*

Dessarte, mesmo que depósitos bancários tenham sido contabilizados na conta caixa, os registros contábeis da contribuinte não permitiram identificar nem a origem dos valores creditados em suas contas bancárias nem a finalidade e beneficiário dos montantes debitados nas mesmas contas. Portanto, na medida em que a escrituração não reflete as operações efetivamente realizadas, torna-se imprestável para apuração do resultado.

No item 4 do Termo de Verificação, fls. 1098, a fiscalização esclarece sobre a constatação de falta de escrituração contábil da movimentação financeira ocorrida nos bancos e períodos que especifica – fato sobre o qual, intimada a se manifestar, a contribuinte não apresentou qualquer documento comprobatório ou a indicação das datas e valores de registros contábeis que teriam sido efetuados, limitando-se a admitir a ausência de registro da movimentação bancária referida, nos termos seguintes:

*"Em resposta ao item 2, do referido Termo de Intimação Fiscal nº 004, temos a informar que a falta de contabilização de alguns períodos, de determinadas contas bancárias, conforme descrito no Termo de Constatação Fiscal nº 002, de 15/02/2005, ocorreu por falha do nosso departamento contábil, uma vez que o mesmo não observou e registrou a movimentação bancária referida. Verificando os extratos anexados ao Termo de Constatação Fiscal nº 002, pudemos observar que a grande maioria dos lançamentos dizem respeito a recebimento de clientes e débitos que se referem a pagamentos de despesas e outros custos, que estão contabilizados através da conta contábil "Caixa"."*

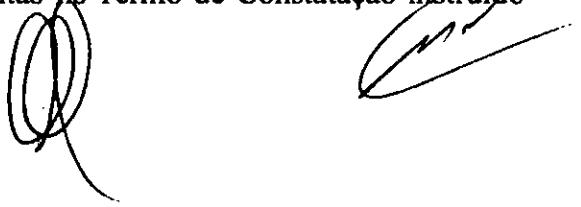
No item 8 do Termo de Fiscalização, fls. 1102, encontram-se acostadas planilhas demonstrando “*o sistema de registro contábil adotado para a maioria dos lançamentos contábeis de débitos e créditos bancários em que, sistematicamente, a contrapartida é a conta caixa, sem o devido registro contábil das respectivas operações que lhe deram origem*” . E, contra tal constatação nada opôs ou esclareceu a contribuinte, quer no curso do procedimento quer por ocasião das defesas, restando, pois evidenciada a ausência de registro contábil das operações que originaram débitos e créditos bancários.

Quanto à inobservância das leis comerciais e fiscais na elaboração da escrituração, a qual contém vícios, erros e deficiências, com intuito de ocultar o real faturamento, está evidenciada pela descrição da prática sistemática de efetuar registros contábeis de forma a anular o próprio lançamento, utilizando-se a conta Caixa como contrapartida aos débitos e créditos bancários sem o devido registro das operações que lhes deram origem – constatação em relação à qual também nada opôs ou esclareceu a recorrente. Destaque-se que, em atendimento a intimações da fiscalização para comprovação da origem de créditos em conta-corrente, a contribuinte protocolizou em 04/08/2005, resposta de fls. 509/516, da qual se extrai:

*".... a empresa tem a informar que, apesar de ter concentrado todos os seus esforços para localizar a documentação solicitada, pertinentes às respectivas operações bancárias, até o presente momento não foi possível individualizar tais operações. Isto porque, conforme já informado em respostas anteriores, o sistema de contabilização adotado pelo contribuinte, por partidas mensais e operações globalizadas, praticamente inviabilizam o tipo de identificação pretendida pelo Fisco, uma vez que, também, o Livro Razão acompanha a mesma sistemática do Livro Diário, ou seja, de lançamentos globalizados mensalmente.*

... ” (fls. 510)

Portanto, diante da resposta da própria contribuinte confirmado que o sistema de contabilização adotado não permite a obtenção de informações necessárias à elucidação das operações realizadas, e das demais constatações descritas no Termo de Constatação instruído



com cópias de notas fiscais e de livro de Registro de Saídas e de livro Diário, não há que se cogitar de que a imprestabilidade da escrituração não fora comprovada, como alega a recorrente.

Aduz a defesa que a contribuinte apresentou farta documentação apta a confirmar a origem do crédito, cabendo à fiscalização desconstituir-la. A respeito das provas apresentadas no curso do procedimento fiscal, cumpre registrar que, nos Termos de Constatação, Intimação e Reintimação científicos à contribuinte em 07/10/2005 (fls. 854/864) e 21/11/0005 (fls. 931/933), a fiscalização reporta-se às intimações formuladas e às correspondentes respostas e documentação apresentadas e consigna as constatações decorrentes de sua apreciação, instruindo, cada um dos Termos, com relações dos documentos analisados e dos valores comprovados (fls. 865/866 e 934/949). Também contém referência e análise das provas apresentadas, entre outros, os Termos de Constatação nº 003, de 12/08/2005 (fls. 517/520), nº 004, de 08/03/2006 (fls. 996/1033), sendo este último acompanhado de planilhas denominadas “*análise das respostas do contribuinte*”. Assim, caso a recorrente entendesse que algum dos documentos apresentados fora indevidamente desconsiderado, deveria identificá-lo e justificar os motivos de seu inconformismo. A alegação genérica, não acompanhada dos motivos de fato e de direito em que se fundamenta, não é capaz de afastar a autuação regularmente formalizada.

Por outro lado, as inconsistências acima arroladas, aliadas à constatação da prática sistemática de efetuar a menor o registro contábil e fiscal de valores reais de notas fiscais - fato, aliás, que também não foi contestado pelas defesas -, além de irregularidades como a autenticação de livros somente após o início da ação fiscal e a falta de atendimento integral de intimações, inviabilizando a regularização da escrituração e a apuração do correto resultado, como descrito no item 11 do Termo de Verificação, fls. 1.105, constituem circunstâncias que evidenciam a imprestabilidade da escrituração, justificando o arbitramento do lucro. Ainda que se trate de critério excepcional, correta sua utilização se presente hipótese que o justifique. De fato, tal procedimento foi fundamentado no art. 530 do RIR/99, o qual, com base legal no art. 47 da Lei 8.981/95 e no art. 1º da Lei 9.430/96, prevê que “*o imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado quando:*

*I – o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, 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 imprestáveis para:*

- a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou*
- b) determinar o lucro real;*

*...”*

Demonstrada a ocorrência de circunstâncias previstas em lei que autorizam o arbitramento dos lucros injustificável a oposição à utilização dessa sistemática de tributação, a que aduz a defesa.

Aponta, ainda, a recorrente, incorreções na apuração das bases de cálculo e na apuração do IRPJ, adicional e CSLL, como segue.

Como primeira incorreção, alega que a receita operacional omitida foi apurada com base em movimentação bancária, não sendo conhecida, mas presumida, e que a receita declarada decorre de escrituração considerada imprestável, de modo que, desconhecida a receita, o arbitramento deveria ser feito com base nas alternativas do art. 535 do RIR/99.

Quanto à receita declarada, cumpre observar que a escrituração foi considerada imprestável para fins de apuração do resultado em virtude de, entre outros motivos, não contemplar a totalidade da movimentação bancária e não conter registros que permitissem identificar operações relacionadas a créditos e débitos bancários. A receita dela constante e informada na declaração, na medida em que reconhecida pela contribuinte, não pode ser ignorada pela fiscalização, integrando a receita operacional efetivamente auferida.

Quanto à receita omitida, embora apurada com base em depósitos bancários, não deixa de ser conhecida, tanto que passível de mensuração em função de critérios previstos em lei. Ademais, ao tratar de omissão de receita, o art. 537 do RIR/99, com fulcro no art. 24 da Lei nº 9.249/95, reporta-se ao art. 532 – arbitramento quando conhecida a receita bruta:

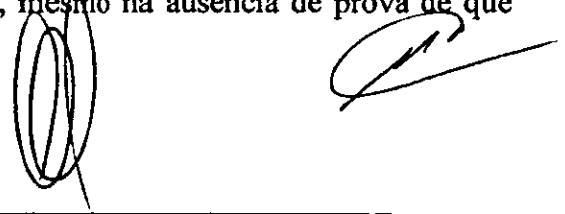
*"Art. 537. Verificada omissão de receita, o montante omitido será computado para determinação da base de cálculo do imposto devido e do adicional, se for o caso, no período de apuração correspondente, observado o disposto no art. 532".*

Nesse contexto, não se vislumbra a aplicabilidade ao caso em comento das disposições do art. 51 da Lei 8.981/95 - base legal do art. 535 do RIR/99 -, dispositivo reservado aos casos em que a receita não é conhecida.

No tocante à alegação de incorreção na apuração dos valores devidos por inexistência de previsão legal para separação das bases de cálculo do IRPJ e CSLL em função de ser a receita declarada ou não, cumpre observar que o procedimento fiscal não fere qualquer dispositivo legal. Contrariamente ao que afirma a recorrente, não se trata de obrigações tributárias distintas em cada trimestre. O fato gerador do imposto de renda e da contribuição social continua uno e indivisível. A fiscalização apenas demonstrou, para cada trimestre, a parcela devida em decorrência da receita declarada e a parcela devida em decorrência da receita omitida, agravando, motivadamente, apenas a multa aplicada sobre a segunda parcela. O valor total devido a título de IRPJ e CSLL em cada trimestre, contudo, permanece o mesmo, quer seu cálculo seja demonstrado identificando a receita a que se refere, quer seu cálculo seja feito abrangendo a totalidade da receita do trimestre.

A metodologia de cálculo adotada pela fiscalização considerou as disposições legais vigentes. O demonstrativo indicando separadamente a parcela dos valores devidos em função da receita ser aquela declarada ou aquela omitida, objetiva, apenas, permitir ao contribuinte identificar o quanto da infração que lhe fora imputada se sujeitou a multa qualificada de 150%. Insubsistente, portanto, as objeções aos cálculos do IRPJ e da CSLL.

Entretanto, quanto à base de cálculo do IRPJ e lançamentos reflexos, tenho que os descontos bancários, as cobranças de títulos e os contratos de câmbio, a despeito de não ser comprovada sua regular contabilização, como também, mesmo na ausência de prova de que



tiveram origem em receitas levadas à tributação, não podem ser incluídas na base de cálculo do arbitramento.

Isto porquanto, a tributação, como levada a efeito, não levou em consideração o aspecto temporal do lançamento. O fato tributário, uma vez realizado, dá imediatamente origem à obrigação tributária e, em homenagem à certeza objetiva, o fato concreto deve estar adstrito à norma em abstrato, prevista em lei.

Nesse ponto, como definido no artigo 142 do CTN, aspectos relevantes do lançamento são a verificação do fato gerador e a determinação da matéria tributável (base de cálculo), para calcular o montante do tributo devido.

Assim, a determinação da base de cálculo, como momento da aplicação da lei prevista em abstrato, depende da caracterização do fato numa atividade probatória de sua descoberta e valoração, ou seja, no momento de sua ocorrência, visto que o lançamento é uma atividade vinculada e obrigatória e não discricionária, devendo a atividade administrativa observar estritamente a lei tributária.

No caso concreto, a tributação, como levada a efeito, não considerou o aspecto temporal do lançamento. A tributação recaiu no momento em que houve o crédito bancário dos descontos e cobrança de títulos e dos créditos relativos a adiantamentos de câmbio.

A fiscalização verificou a origem dos créditos bancários, cuja comprovação de sua regular contabilização não foi comprovada pelo sujeito passivo. Entretanto, a presunção de omissão de receita, na forma do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, depende da verificação da data da ocorrência do fato gerador, visto que comprovada a operação que deu causa aos créditos bancários.

Faltou a verificação da efetiva venda que deu origem aos títulos cobrados ou descontados e dos adiantamentos de câmbio. Tal insuficiência de verificação, para identificar a data do faturamento ou efetiva venda da mercadoria, macula esta parte do lançamento, por erro na identificação do fato gerador.

Para a procedência do lançamento, nesta parte, entendo que deveria ter sido aprofundada a ação fiscal, no sentido de verificar a data do fato gerador e não simplesmente tributar o resultado das cobranças ou desconto de títulos e créditos de adiantamentos de câmbio, nas datas destes eventos.

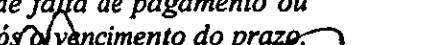
Observe-se que os créditos bancários tiveram suas origens comprovadas, mas não restou comprovada sua regular contabilização ou que se originaram de receitas tributadas. Mas devido ao aspecto temporal do lançamento devem estas parcelas ser afastadas, visto que o lançamento não é uma atividade discricionária, mas mesmo obrigatória, deve ser vinculada à lei.

#### *Multa de lançamento de ofício*

Com relação a multa de ofício esta é de aplicação obrigatória para a exigência formalizada em lançamento de ofício, em conformidade com a legislação de regência. Incorrendo, assim, a contribuinte, em uma conduta ilegal, por conseguinte, sujeitou-se à imposição da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, *in verbis*:

*"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo,*



*sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*II - cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

*(...)” (Grifos do momento)*

Quanto a aplicação da multa qualificada, o supracitado art. 44 prescreve que o percentual de 150% seja aplicado “nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964”, ou seja, “o intuito de fraude” foi aí aludido em seu sentido amplo, devendo para seu entendimento serem observadas as definições dos indigitados dispositivos da Lei nº 4.502, de 1964.

Quanto à multa qualificada esta foi aplicada apenas sobre os valores devidos em decorrência da receita omitida, sendo que o agravamento foi justificado, no item 14 do Termo de Constatação, fls. 1.106, entre outros motivos, pelos fatos de que:

- *a pessoa jurídica fiscalizada ter omitido receitas operacionais, mediante a prática de sub-registro sistemático nos livros fiscais e contábeis de valores elevados de vendas de mercadorias, creditados em contas-correntes bancárias sem comprovação de que tais créditos foram provenientes de outras origens;*
- *a fiscalizada não ter mantido a escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, contendo vícios, erros e deficiências, com a evidente intenção em ocultar o seu real faturamento e o lucro tributável e, consequentemente, reduzir os pagamentos dos impostos e contribuições devidas.*

Aduz, também, o autuante que a prática de subregistros, está detalhadamente descrita no item 7 do Termo de Constatação e é objeto do “demonstrativo da apuração da diferença no registro fiscal e contábil de notas fiscais de vendas do ano-calendário 2001”, fls. 1.091/1.095, no qual estão relacionados data, número e valor das notas fiscais, valor escriturado, nº de folha no Livro de Registro de Saídas e a correspondente diferença.

Segundo Luciano Amaro, a noção de infração é traduzida numa conduta (omissiva ou comissiva) contrária ao direito, ensejando a aplicação de remédios legais que buscam repor a situação requerida pelo direito ou reparar o dano causado ao direito alheio.

No direito tributário, a infração pode acarretar diferentes consequências e, dependendo da gravidade da ilicitude a sanção pode ser mais ou menos severa, mas sempre prevista em lei, em função do princípio da legalidade.

Ainda segundo este tributarista, a qualificação da gravidade da infração é jurídico-positiva, vale dizer, é o legislador que avalia a maior ou menor gravidade de certa conduta ilícita para cominar ao agente uma sanção de maior ou menor severidade.

Neste ponto, dependendo do nível de gravidade da infração, segundo avaliação do legislador, podem advir as penas pecuniárias e aquelas conceituadas como crimes, que ensejam a aplicação das chamadas sanções penais ou criminais. Estas últimas estão definidas na Lei nº 8.137/90, que define os crimes contra a ordem tributária.

Nas sanções administrativas as multas pecuniárias, especialmente as decorrentes de lançamento de ofício, estão definidas no artigo 957 do RIR/99. Neste capítulo as multas agravadas trazem a definição legal no inciso II, deste artigo 957, que delimitam a aplicação da multa qualificada de 150%, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

Neste contexto, a multa agravada deve ser caracterizada por atos praticados nos termos e limites definidos nos artigos 71 a 73, nos casos de evidente intuito de fraude.

*Fraude “é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.*

Nilton Latorraca, ao discorrer sobre planejamento tributário, comparando atos lícitos e ilícitos, discorre que “*a fraude se distancia da legítima economia de impostos justamente porque nesta o contribuinte adota um procedimento lícito para evitar a ocorrência do fato gerador, ou adota uma alternativa legal ao seu dispor para reduzir a carga tributária. Na fraude os meios são sempre ilícitos; a ação ou omissão é dolosa, isto é, o infrator age deliberadamente contra a lei, com a intenção de obter o evento desejado. A ação dolosa geralmente caracteriza-se pela distorção ilícita das formas jurídicas, e acaba materializando-se na falsidade ideológica ou material*”.

Como visto acima, a ação dolosa caracteriza-se, de uma forma genérica, pela distorção ilícita das formas jurídicas e acaba materializando-se na falsidade ideológica ou material, o que não é o caso dos autos.

A irregularidade praticada pela recorrente, e que foi objeto de autuação, tem seu ponto na informação a menor de suas receitas, para a Receita Federal, mas não houve distorção das formas jurídicas nem se caracterizou falsidade material ou ideológica. O Fisco, com base nas informações colhidas, anteriormente à ação fiscal, iniciou o procedimento fiscal, já sabedor da incorreta declaração das receitas.

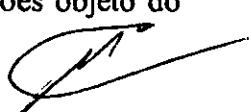
A infração cometida já estava delineada e delimitada antes do início da ação fiscal, ficando confirmada com as intimações e investigações procedidas.

No sentido da inaplicabilidade da multa qualificada para o presente caso é a Súmula 1ºCC nº 14: *A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.*

Dessarte, voto por reduzir a multa qualificada para o seu percentual normal de 75%.

#### *Da arguição de decadência*

Impõe-se, nesse momento, o exame da suposta ocorrência da caducidade do direito de a Fazenda Pública proceder ao lançamento dos impostos e contribuições objeto do presente processo administrativo.



Já é pacificado para este relator que nos lançamentos por homologação o prazo decadencial ocorre cinco anos contados a partir do fato gerador do tributo, nos termos do art. 150 do CTN, o qual dispõe:

*"Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.*

*(...)*

*§ 4º - Se a lei não fixar o prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."*

Tal norma, ao estabelecer o prazo de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, reduziu o limite de atuação do fisco. Em relação ao imposto de renda a jurisprudência administrativa é praticamente unânime sobre a matéria:

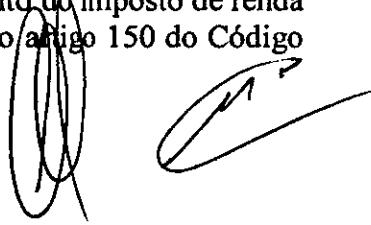
***"IRF – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – DECADÊNCIA.***

Transcorridos cinco anos a contar do fato gerador, quer tenha havido homologação expressa, quer pela homologação tácita, está precluso o direito da Fazenda de promover o lançamento de ofício, para cobrar o imposto não recolhido, ressalvados os caso de dolo, fraude ou simulação (art. 150 e §§ do C.T.N.)." *Acórdão 01-0.370 de 23/09/83 da Câmara Superior de Recursos Fiscais.*

*"DECADÊNCIA. Em se tratando de lançamento por homologação, para fatos geradores ocorridos no ano calendário de 1988, o lançamento não pode ser efetuado no ano de 1994. Preliminar de decadência acatada." Acórdão 101-91.561 do Primeiro Conselho de Contribuintes, de 18/11/97 (D.O.U. de 09/12/97).*

***"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA***

Estabelecendo a lei o pagamento do imposto sem o prévio exame da autoridade administrativa e considerando que a entrega da declaração de rendimentos, por si só, não configura lançamento – ato administrativo obrigatório e vinculado que deve ser praticada pela autoridade administrativa, o lançamento do imposto de renda das pessoas jurídicas é do tipo estatuído no artigo 150 do Código



Tributário Nacional, tendo o prazo decadencial fixado no parágrafo quarto do referido dispositivo legal.” *Acórdão 101-91.373 do Primeiro Conselho de Contribuintes, de 17/09/97 (D.O.U. de 19/11/97).*

**“IRPJ – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – DECADÊNCIA.**

A partir do exercício de 1983 (Decreto-lei nº 1.967/92), o imposto deve ser recolhido nos respectivos vencimentos, independentemente da apresentação da declaração de rendimentos e, como consequência, o direito de a Fazenda Pública da União constituir crédito tributário extingue-se em cinco anos contados do primeiro dia da data da ocorrência do fato gerador, ou seja, do término do período-base. Recurso voluntário provido.” *Acórdão 101-91.879 do Primeiro Conselho de Contribuintes, de 17/03/98 (D.O.U. de 19/05/98).*

Para finalizar as citações jurisprudenciais, junta-se mais uma Ementa do 1º Conselho de Contribuintes, extremamente elucidativa por trazer no seu bojo referências de datas iniciais e finais de prazo decadencial.

**“IRPJ – DECADÊNCIA – TERMO INICIAL DA CONTAGEM DO PRAZO (EX. 1988/1989)**

*O imposto de renda pessoa jurídica, a partir do DL 1.967/82, se submete ao lançamento por homologação, eis que é de iniciativa do contribuinte a atividade de determinar a obrigação tributária, a matéria tributável, o cálculo do imposto e pagamento do quantum devido, independente de notificação, sob condição resolutória de ulterior homologação. Sendo por homologação, o fisco dispõe do prazo de 5 anos a contar do fato gerador para homologá-lo ou promover a novo lançamento tendente a complementar o imposto antecipado pelo contribuinte. Como o lançamento foi efetuado em 04/01/94, procede a decadência argüida em relação aos períodos-base encerrados em 30/11/88 e 30/12/88, exercícios de 1988 e 1989, respectivamente.” Acórdão 101-92.961 do Primeiro Conselho de Contribuintes, Recurso nº 121.044 de 26/01/2000.*

Quanto à arguição de decadência do IRPJ, não assiste razão à recorrente. O fato gerador mais remoto abrangido pela autuação (31/03/2001), cientificado em 30/03/2006, não estaria atingido pela decadência, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN.

Com relação às contribuições sociais, o colegiado da 1ª Turma da DRJ/Campinas decidiu pela não extinção dos créditos correspondentes, porquanto para estas o prazo decadencial é de dez anos, conforme art. 45, I, da Lei nº 8.212/91.

Em relação ao prazo decadencial das contribuições sociais é pacífico o meu entendimento de que este encontra amparo no § 4º do artigo 150 do CTN, salvo os casos de dolo, fraude ou simulação, eventos que remetem a contagem do referido prazo para o estabelecido no artigo 173 do mesmo CTN, isto em atenção ao disposto no artigo 146, III, ‘c’,

da Constituição Federal. Portanto, no presente caso, a regra de contagem do prazo decadencial é aquela determinada no § 4º do art. 150 do CTN.

Como a contribuinte foi cientificada do auto de infração aos 30/03/2006, também não ocorreu a decadência para o período de apuração da CSLL ocorrido em 31/03/2001. Em relação às contribuições para o PIS e Cofins considerando que o fato gerador se opera mensalmente, é de se concluir que aos fatos geradores ocorridos até 30/03/2006 encontravam-se atingidos pela decadência, ou seja, os fatos geradores ocorridos em janeiro e fevereiro de 2001.

Portanto, deve ser afastada a tributação os lançamentos efetuados para o PIS e Cofins dos fatos geradores ocorridos em janeiro e fevereiro de 2001.

#### ***Base de cálculo de PIS e COFINS***

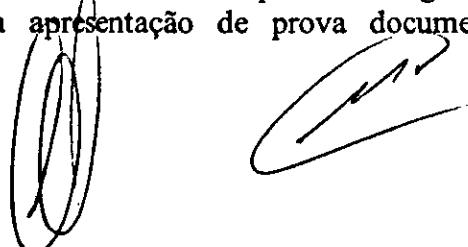
Na seqüência, questiona a recorrente a inclusão, na base de cálculo do PIS e da Cofins, do valor de R\$ 7.014.519,86, sob argumento de que referidas contribuições, por determinação constitucional, não incidem sobre valores decorrentes de vendas ao exterior.

Ainda que haja previsão legal de isenção de PIS e Cofins abrangendo receitas de exportação de mercadorias não comprovou a recorrente a origem dessas receitas. As designações contidas no item 9 do Termo de Verificação Fiscal de créditos bancários relativos a “cobrança”, “descontos” e “depósitos, transferências, DOCs e ordens de pagamento” decorrem, apenas, do histórico dos extratos bancários dos quais foram extraídos os correspondentes créditos. Não tendo a interessada apresentado provas documentais identificando a origem desses recursos e demonstrando tratar-se efetivamente de receitas de exportação de mercadorias para o exterior, não se justifica a alegação de incorreção nas bases de cálculo.

Reportando-se ao valor de R\$ 4.717.155,04 indicado no item 9 do Termo de Verificação, alega que o critério utilizado na autuação contraria o disposto no art. 42 , § 3º, I, da Lei 9.430/96, que prevê a desconsideração de créditos decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica.

Ocorre que, conforme já mencionado, as designações contidas no item 9 do Termo de Verificação Fiscal - “cobrança”, “descontos” e “depósitos, transferências, DOCs e ordens de pagamento” - referem-se, apenas, a histórico dos extratos bancários dos quais foram extraídos os correspondentes créditos.

No caso de transferência entre contas, deve ser demonstrada a existência de saída de uma ou mais contas na mesma data e valor em que houve o ingresso em outra conta da mesma titularidade, para que o correspondente valor não integre a receita omitida. Mas, também aqui, a recorrente não instrui sua defesa com documento algum capaz de comprovar que os valores que totalizam o montante de R\$ 4.717.155,04 correspondem a transferências de outras contas de sua titularidade. A exclusão da base tributável só se impõe se a origem do crédito incluído na autuação for identificada pela apresentação de prova documental justificadora dessa exclusão.



Observe-se que, quando da apreciação das provas apresentadas no curso do procedimento, a fiscalização consignou os casos em que restou demonstrada a “transferência para conta de mesma titularidade”, não incluindo os respectivos valores na parcela de R\$ 4.717.155,04 integrante da base de cálculo autuada (fls. 1045/1048), a exemplo do que consta, entre outras, das planilhas de fls. 1022/1025, anexas ao Termo de Constatação de 08/03/2003.

Como neste voto foi afastada a tributação de créditos decorrentes de adiantamento de câmbio, prejudicada fica esta questão, porquanto fora da incidência de PIS e COFINS.

*Tributação reflexa*

Sendo a impugnação a mesma do IRPJ e ante a íntima relação de causa e efeito, considero, no que couber, aplicável as conclusões do IRPJ para os lançamentos da contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL, exceto em relação à decadência, como posto anteriormente..

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso interposto pela recorrente, para rejeitar as preliminares de nulidade aduzidas pela defesa, declarar a decadência das contribuições para o PIS e Cofins, lançadas para os fatos geradores de janeiro e fevereiro de 2001, excluir da base de cálculo do arbitramento os créditos decorrentes de cobrança e desconto de títulos e adiantamento de contratos de câmbio, bem como convocar a multa de ofício qualificada para o percentual de 75%.

Sala das Sessões - DF, em 04 de julho de 2007

  
MARCIO MACHADO CALDEIRA

## Voto Vencedor

Conselheiro LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Redator Designado

Mesmo ressaltando o brilhantismo habitual no voto do ilustre Relator ouso dele discordar parcialmente, no que se refere ao prazo decadencial das contribuições sociais e quanto à exclusão de alguns valores da base de cálculo.

No que se refere à decadência, pauto minha linha de raciocínio no sentido de que esse prazo foi definido como regra geral no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN):

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

(....) (grifo acrescido)

Por outro lado, dentre as modalidades de lançamento definidas pelo CTN, o art. 150 trata do lançamento por homologação. Nesse caso, o § 4º do dispositivo estabeleceu regra específica para a decadência:

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

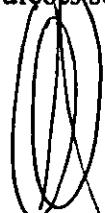
(....)

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (grifo acrescido)*

Hodiernamente, a grande maioria dos tributos submete-se ao lançamento por homologação, como é o caso do IRPJ. Assim, circunstancialmente, aquilo que representava uma regra específica tornou-se norma geral para efeitos de contagem do prazo decadencial.

Entretanto, relativamente às contribuições sociais sua natureza tributária coloca-as, no gênero, como espécies sujeitas ao lançamento por homologação. Aplicam-se a elas, portanto, as disposições do art. 150 do Código Tributário Nacional. O já mencionado § 4º do mencionado artigo autoriza que a lei estabeleça prazo diverso dos cinco anos ali determinados.

Foi assim que a Lei nº 8.212, de 26 de julho de 1991, regulamentando a Seguridade Social, tratou do prazo decadencial das contribuições sociais da seguinte forma:



R

*"Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados;*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada."* (grifo nosso)

A mencionada lei determina expressamente quais as contribuições sociais, a cargo da empresa, que tenham base no lucro e no faturamento:

*Art. 23. As contribuições a cargo da empresa provenientes do faturamento e do lucro, destinadas à Seguridade Social, além do disposto no art. 22 são calculadas mediante a aplicação das seguintes alíquotas:*

*I - 2% (dois por cento) sobre sua receita bruta, estabelecida segundo o disposto no § 1º do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, com a redação dada pelo art. 22, do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, e alterações posteriores;*

(.....).

O Decreto-Lei nº 1.940/82 regulamenta o Finsocial. Posteriormente, a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991 criou a Cofins e determinou que essa contribuição seria cobrada em substituição àquela. Assim dispõe o art. 9º da LC:

*Art. 9º A contribuição social sobre o faturamento de que trata esta lei complementar não extingue as atuais fontes de custeio da Seguridade Social, salvo a prevista no art. 23, inciso I, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual deixará de ser cobrada a partir da data em que for exigível a contribuição ora instituída. (grifo nosso).*

Vê-se, portanto, que sob a ótica da Lei 8.212/91 a contribuição para a Seguridade Social calculada sobre o faturamento era o Finsocial, posteriormente substituído pela Cofins. Portanto, essa contribuição inclui-se entre aquelas submetidas às regras da Lei nº 8.212/91, incluindo aí o prazo decadencial definido no art. 45 desse diploma legal.

Tendo em vista que não cabe à autoridade administrativa avaliar questionamentos referentes à constitucionalidade ou ilegalidade de norma legal plenamente inserida no ordenamento jurídico pátrio, não há que se falar em decadência para a exigência referente à Cofins.

Quanto à base de cálculo, entende o ilustre Relator que deveriam ser excluídos os valores correspondentes aos descontos bancários, cobrança de títulos e contratos de câmbio. Isso porque a tributação não teria levado em consideração o aspecto temporal do lançamento. Em outras palavras, a tributação ocorreu no momento em que houve o crédito bancário dos descontos e cobrança de títulos e dos créditos relativos a adiantamentos de câmbio.

Sob o argumento de que, a presunção de omissão de receita, na forma do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, depende da verificação da data da ocorrência do fato gerador, visto que comprovada a operação que deu causa aos créditos bancários, na visão do Relator teria faltado

RR

a verificação da efetiva venda que deu origem aos títulos cobrados ou descontados e dos adiantamentos de câmbio.

Acrescenta que a insuficiência de verificação, para identificar a data do faturamento ou efetiva venda da mercadoria, macularia esta parte do lançamento, por erro na identificação do fato gerador.

Conclui o Relator que, para a procedência do lançamento, nesta parte, deveria ter sido aprofundada a ação fiscal, no sentido de verificar a data do fato gerador e não simplesmente tributar o resultado das cobranças ou desconto de títulos e créditos de adiantamentos de câmbio, nas datas destes eventos.

Em tese, o posicionamento do Sr. Relator estaria correto. Entretanto, os elementos constantes dos autos levam-me a conclusão diversa. O principal efeito da presunção legal estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 é a inversão do ônus da prova. Sob esse prisma, regularmente intimado o sujeito passivo para esclarecer a origem dos depósitos efetuados na(s) conta(s) corrente(s) de sua titularidade, cabe a ele proceder à identificação dos valores relacionados na intimação.

Não houve resposta conclusiva ou apresentação de documentos que permitissem a vinculação dos depósitos a operações específicas realizadas pelo sujeito passivo. De fato, os depósitos em discussão podem ou não estar relacionados a transações pactuadas em período de apuração diverso daquele objeto do lançamento. Entretanto, intimado a esclarecer o sujeito passivo não o fez.

Se, ainda que a título de amostragem, a interessada trouxesse aos autos qualquer elemento indicativo da situação supra mencionada, seria de bom tom uma avaliação mais precisa da hipótese argüida pelo Sr. Relator. Na ausência dessa circunstância, não posso concordar em exigir da autoridade fiscalizadora a busca de elementos probantes que a recorrente não se prestou a trazer aos autos.

É ilustrativa quanto ao tema a resposta trazida pelo sujeito passivo à intimação do Fisco para comprovação da origem dos depósitos em comento. Admitiu a recorrente que o sistema de contabilização por ela adotado, de partidas mensais e operações globalizadas inclusive para o Razão e o Diário, inviabiliza a identificação pretendida pela Fiscalização.

Ora, como então exigir da Fiscalização um aprofundamento da ação fiscal se a própria interessada admite que seus registros não permitem identificar as operações a que se referem? Ao contrário, se as irregularidades na escrituração implicaram em sua imprestabilidade e consequente arbitramento do lucro, entendendo que a admitida impossibilidade de vincular os depósitos às operações a que referem deve se aplicar também à autoridade fiscalizadora.

Do exposto, em discordância do ilustre Relator, no que se refere à base de cálculo do lançamento meu voto é por manter a exigência em sua integralidade.

Sala das Sessões, em 4 de julho de 2007

  
LEONARDO DE ANDRADE COUTO

