



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10183.003238/2004-81  
Recurso nº : 144.796 - *EX OFFICIO E VOLUNTÁRIO*  
Matéria : IRPJ E OUTROS - Ex(s): 2001, 2002  
Recorrentes : DRJ-CAMPO GRANDE/MS E ONE FACTORING FOMENTO LTDA  
Sessão de : 22 de fevereiro de 2006  
Acórdão nº : 103-22.272

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. Não restando comprovada a preterição do direito de defesa, não há que se falar em nulidade do lançamento ou da decisão recorrida. Se a autuada revela conhecer as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as de forma meticulosa, com impugnação que abrange questões preliminares e de mérito, não é possível acolher a tese de cerceamento à defesa.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS CUJA ORIGEM NÃO FOI COMPROVADA. ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430/96. OMISSÃO DE RECEITAS. ATIVIDADE DE *FACTORING*. A presunção do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996 é aplicável às sociedades que, a despeito das disposições contratuais que estabeleçam a prática de atividade de *factoring* em seu objeto social, não comprovem a realização específica de negócios que se ajustam à hipótese prevista no item I, alínea c, do ADN Cosit nº 31/97.

MULTA DE OFÍCIO MAJORADA. FRAUDE. A aplicação da multa de ofício agravada para 150% depende de comprovação, pela autoridade lançadora, do evidente intuito de fraude.

EXIGÊNCIAS REFLEXAS. PIS. COFINS. CSSL. O decidido quanto ao IRPJ deve ser estendido às contribuições do PIS, COFINS e CSSL, considerando que os fatos acolhidos ou rejeitados no julgamento da primeira exigência devem ser tratados de forma semelhante no que se refere à apreciação recurso relativo àquelas contribuições, de forma a evitar decisões incompatíveis entre si.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM CAMPO GRANDE/MS e ONE FACTORING FOMENTO MERCANTIL LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade da decisão *a quo* e, no mérito, pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Aloysio José Percínio da Silva (relator), Márcio



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10183.003238/2004-81  
Acórdão nº : 103-22.272

Machado Caldeira, Alexandre Barbosa Jaguaribe e Paulo Jacinto do Nascimento que davam provimento parcial para excluir as exigências do IRPJ e da a CSLL; por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso *ex officio*, vencidos os conselheiros Maurício Prado de Almeida, Flávio Franco Corrêa e Cândido Rodrigues Neuber que o proviam para restabelecer a exigência da multa agravada, designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Flávio Franco Corrêa. O conselheiro Victor Luís de Salles Freire apresentará declaração de voto, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

  
FLÁVIO FRANCO CORRÊA  
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 20 OUT 2006



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10183.003238/2004-81  
Acórdão nº : 103-22.272

Recurso nº : 144.796 - *EX OFFICIO E VOLUNTÁRIO*  
Recorrentes : DRJ-CAMPO GRANDE/MS E ONE FACTORING FOMENTO LTDA

RELATÓRIO

Trata-se de duplo recurso, *ex officio* e voluntário, do Acórdão nº 4.540/2004 (fls. 948) da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Campo Grande-MS, relativos ao julgamento da exigência de crédito tributário contra One Factoring Fomento Mercantil Ltda.

Segundo o relatório que integra a decisão contestada:

“One Factoring Fomento Mercantil Ltda., acima qualificada, foi autuada a recolher o Imposto de Renda Pessoa Jurídica relativo aos anos-calendário de 2000 e 2001, que acrescido dos juros de mora calculados até 31/05/2004 e da multa proporcional de 150%, resultou no montante do crédito tributário de R\$ 18.775.824,19, conforme Auto de Infração de fls. 544/643.

2. O lançamento ocorreu pela constatação de omissão de receitas, com base no Lucro Real, referente aos depósitos bancários cuja origem não foi comprovada pela contribuinte, conforme demonstrativos (fls. 549/637) e Termo de Verificação Fiscal (fls. 538/542).

3. O enquadramento legal das infrações encontra-se discriminado à fl. 548 dos autos.

2. Em decorrência do lançamento-matriz supra a contribuinte foi autuada a recolher a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), no total do crédito tributário de R\$ 499.010,26 (fls. 644/652), a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), no total do crédito tributário de R\$ 2.303.125,48 (fls. 653/661) e a Contribuição Social (CS), no total do crédito tributário de R\$ 6.812.499,35 (fls. 662/670). O total do crédito tributário no processo é de R\$ 28.390.459,28 (conforme demonstrativo de fl. 03).

4. A contribuinte foi cientificada dos lançamentos em 28/07/2004 (fls. 545, 645, 654 e 663) e no dia 10/08/2004 apresentou sua impugnação contra o lançamento do IRPJ (fls. 676/705), acompanhada de cópia de procuração (fls. 706/710) e de documentos (fls. 708/741), alegando, preliminarmente, a nulidade do lançamento por ofensa aos princípios da ampla defesa e do contraditório, pelas seguintes razões:

4.1 em cumprimento a determinação judicial, foram apreendidos todos os seus livros comerciais e fiscais, bem como todos os documentos que serviram de base à escrituração, os quais encontram-se à disposição da Justiça Federal e mantidos em depósito na Polícia Federal, em Cuiabá;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10183.003238/2004-81  
Acórdão nº : 103-22.272

4.2 mesmo sabendo não ser possível satisfazer às intimações fiscais, a fiscalização resolveu celebrar o lançamento de ofício por omissão de receitas, tendo por base de cálculo o somatório dos depósitos/créditos bancários;

4.3 como pode ser constatado na cópia do Mandado de Busca e Apreensão e dos Autos Circunstanciados de Busca (em anexo), a Receita Federal participou da referida ação conjunta, sendo, portanto, seus agentes, sabedores da circunstância pela qual ele não poderia ter atendido aos termos das intimações fiscais;

4.4 como esclarecido à fiscalização, foram impetradas as medidas judiciais necessárias à recuperação dos elementos apreendidos, porém, sem êxito, conforme comprova o processo judicial nº 2002.36.00.007837-7;

4.5 deveria a fiscalização solicitar à Justiça Federal os livros e documentos necessários aos exames fiscais, entretanto, a metodologia utilizada para a apuração da suposta omissão de rendimentos foi com base, exclusivamente, em documentos bancários, aos quais não teve acesso;

4.6 é inegável o cerceamento do seu direito de defesa, na medida em que, diante das circunstâncias apontadas, ficou totalmente impedida em todos os seus movimentos necessários à análise da documentação e capaz de lhe possibilitar a conferência dos dados que lhe foram apresentados pelos fiscais, bem como de se defender das acusações que mais tarde ensejaram o lançamento de ofício, posto que impedida de prestar qualquer esclarecimento;

4.7 um dos esclarecimentos, que somente seria possível diante de livros e documentos a serem consultados por ela, refere-se exatamente à apuração da receita operacional, que jamais poderia ter sido determinada como sendo o valor bruto dos depósitos, pois nas operações de factoring, apenas uma pequena parte do valor de cada depósito efetuado em cheque corresponde à receita bruta (a diferença corresponde à taxa de juros cobrada na operação fatorizada);

4.8 é visível a importância dos documentos e pode-se avaliar o quanto é excessiva a exigência tributária imposta, como também sobressai o cerceamento ao direito de defesa, que, frise-se, não está limitado à fase fiscalizadora, mas também à fase impugnatória, pois está impedida de produzir qualquer espécie de prova em seu favor, quanto à determinação da matéria tributável;

4.9 a fiscalização sequer disponibilizou os elementos que deram origem ao lançamento de ofício, limitando-se a solicitar que fossem justificados os depósitos bancários, mas como fazê-lo, ante a inexistência dos extratos bancários e de outros documentos a eles relativos, etc.;

4.10 citando doutrina e jurisprudência administrativa, conclui que o auto de infração foi lavrado com total negação ao seu direito de defesa, já que não teve como se explicar perante a fiscalização (que certamente conhecia o seu principal motivo), diante das intimações recebidas, e tampouco pode agora se defender de forma ampla e satisfatória;

5. Quanto ao mérito, o impugnante alegou, resumidamente, que:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10183.003238/2004-81  
Acórdão nº : 103-22.272

5.1 a fiscalização desnaturou o tributo, posto que alterou sua natureza jurídica ao impor o gravame sobre o total dos valores depositados/creditados, como se receita tributável fossem, quando é cediço que a maior parcela desses valores corresponde ao capital aplicado na compra dos direitos creditórios. Pelo que, pode-se concluir que não houve a materialização do fato gerador do imposto sobre a renda, tratando-se, isto sim, de imposto sobre o patrimônio;

5.2 a receita obtida pela empresa de fomento mercantil, diferentemente das demais empresas comerciais, que revendem produtos produzidos ou adquiridos, ou das prestadoras de serviços, corresponde à diferença entre o valor adiantado aos clientes e o valor de face expresso no título de crédito, sejam estes representados por duplicatas, notas promissórias, cheques etc., lembrando que há títulos que são quitados, geralmente em moeda corrente, em carteira, cujo produto é em seguida depositado em conta corrente bancária, porém, mantida a mesma origem;

5.3 o conceito de receita contido no art. 279 do RIR/1999, por ser inaplicável às empresas de factoring, foi esclarecido e particularizado pelo Governo Federal e pela Secretaria da Receita Federal, através da edição do ADN/Cosit nº 31/1997 e do § 3º do art. 10 do Decreto nº 4.524/2002, e não poderia ser diferente, sob pena de estabelecer-se verdadeira confusão entre renda e patrimônio que, como é cediço, são inconfundíveis;

5.4 a fiscalização considerou que todo o valor depositado durante o período de 12 meses constitui receita (o que seria um absurdo, em razão da peculiaridade da sua atividade econômica e a própria definição legal de receita), ou seja, a matéria mensurável, a base de cálculo sobre a qual o lançamento de ofício recaiu, está totalmente fora da realidade, sendo, pois, absurda e injustamente majorada;

5.5 analisando-se a sua movimentação financeira, verifica-se que em 31/12/2000 (conforme DIPJ) contava com um circulante de R\$ 300.389,10, e em 31/12/2001, de R\$ 267.506,26, máximo que poderia aplicar, sem considerar o risco inerente ao recebimento de seus créditos, sendo, pois, impossível presumir-se, ainda que apoiado em lei, que todos os depósitos/créditos constituem, destacadamente do capital aplicado, receita tributável;

5.6 a Lei nº 9.430/1996, edificada a partir do conceito geral de receita bruta estabelecido pela Lei nº 4.504/1964 e pelo D.L. nº 1.598/1977 (matrizes legais do art. 279 do RIR/1999), deve ser interpretada e aplicada observando-se a ressalva contida nas normas definidoras sobre como apurar a receita das empresas de fomento comercial, sob pena de se exigir tributo sobre uma base de cálculo composta pelo patrimônio, como sói acontecer na hipótese destes autos. Não fossem aquelas normas necessárias, em razão da realidade fática das empresas do factoring, sua receita seria apurada tal como as demais, sem qualquer distinção, portanto;

5.7 além de descaracterizar o fato gerador do imposto de renda (cuja natureza jurídica passou a ser do imposto sobre o patrimônio, sem previsão legal), houve séria afronta ao princípio da segurança jurídica e ao da estrita legalidade da tributação, tratando-se, destarte, de lançamento de ofício totalmente insubsistente, cuja única solução é o seu cancelamento;

5.8 o lançamento de ofício, ao ser celebrado sob uma base de cálculo composta pelo patrimônio, violou os princípios da capacidade contributiva e do não confisco, inviabilizando a sua atividade negocial;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10183.003238/2004-81  
Acórdão nº : 103-22.272

5.9 não se pode presumir omissão de receita com base em somatório de depósitos bancários, pelos seguintes motivos: a) não pode ter acesso a nenhum documento capaz de lhe permitir prestar qualquer esclarecimento à fiscalização, sobretudo para comprovar as origens dos depósitos bancários; b) por conseguinte, e considerando que possivelmente os fiscais não acessaram os documentos apreendidos, jamais poderiam presumir tratarem-se de receita omitida os depósitos bancários, cujas origens não puderam, por impossível, ser comprovadas, apenas tomando como parâmetro a DIPJ, afinal, uma coisa é omitir receita, outra é não declará-la;

5.10 depósito bancário, por si só, não pode ser considerado receita, ainda que se trate de presunção legal, pois cada caso deve ser analisado de *per si*, e em se tratando de *factoring*, em particular, em cada depósito apenas uma pequena parte constitui receita;

5.11 o artigo 43 do CTN leva à conclusão de que depósitos bancários não constituem fato imponible, nem matéria mensável do imposto de renda, e não possuem qualquer relevância do ponto de vista do Direito Tributário, ao contrário do que se pensou para a celebração do lançamento de ofício;

5.12 à fiscalização compete demonstrar, de maneira indubitosa e segura, que os depósitos bancários verificados realmente constituíram rendimentos tributáveis, como, aliás, exige o princípio da verdade material, ínsito ao processo administrativo fiscal;

5.13 os depósitos bancários podem ser, eventualmente, indícios de omissão de receitas, contudo, como os indícios não bastam como provas, deveria a fiscalização aprofundar-se em seus exames, em busca da prova que não logrou produzir;

5.14 a jurisprudência administrativa ou judicial não admite lançamento de tributo com base em meras presunções, suposições ou hipóteses, pois, para que o mesmo seja possível é preciso que o fato gerador esteja perfeitamente caracterizado, o que, na espécie, não o está;

5.15 conforme doutrina que transcreveu, afirma que além da necessidade de prova por parte dos autuantes, o julgador há de ater-se ao que consta do processo e aos elementos nele existentes, e nunca às alegações subjetivas que os agentes públicos façam em razão de seu ato de ofício;

5.16 a multa qualificada pela acusação de prática de fraude não pode subsistir pelas seguintes razões: a) deve-se provar e não apenas declarar a existência do elemento subjetivo, que é o dolo (vontade livre e consciente de produzir o resultado); b) a ocorrência de fraude não se presume da presunção de omissão de rendimentos, pois seria um absurdo jurídico a presunção da presunção; c) o pressuposto de aplicação da Lei nº 9.430/1996 é a ocorrência de sonegação, fraude e conluio, consoante definição na Lei nº 4.502/1964, e o auto de infração deve especificar qual das três condutas foi empregada no caso concreto, bem como exibir as provas respectivas, porquanto os conceitos normativos de sonegação, fraude ou conluio não podem ser permutados pelo aplicador da lei, em face do princípio da estrita legalidade e na exigência de decisão com base na verdade material; d) o fundamento legal da infração não pode ser unicamente o preceito da Lei nº 9.430/1996, sendo, pois, indispensável e necessária a produção de provas inequívocas (jamais se admite o indício ou a presunção) de que tenha ocorrido pelo menos uma das condutas referidas nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/1964; e) a indicação pura e simples do preceito normativo citado (como no caso vertente), sem a sua qualificação e individualização (provada) da conduta



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10183.003238/2004-81  
Acórdão nº : 103-22.272

que supostamente teria sido praticada pelo impugnante, implica cerceamento do direito de defesa e torna ilegítima a aplicação da multa qualificada;

5.17 após discorrer sobre a natureza e o grau de culpabilidade das infrações fiscais, e com apoio na doutrina, afirma que no caso vertente, tratando-se de acusação de que a impugnante teria omitido receitas de forma fraudulenta, trata-se de uma infração de natureza subjetiva substancial, dolosa e, assim sendo, caberia à fiscalização a prova inabalável de que os valores movimentados nas contas bancárias de fato se originaram de receita mantidas à margem da tributação com evidente intuito de fraude (artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996);

5.18 entretanto, como a omissão de receitas foi presumida, a fiscalização ficou limitada a essa presunção, pelo que não pôde extrair a conclusão de que houve fraude, porquanto sequer trouxe provas concretas de que os depósitos bancários constituem receita tributável omitida;

5.19 o fisco só pode aplicar a lei a caso concreto se demonstrar cabalmente que o fato se subsume integralmente ao tipo normativo, à hipótese legal, mediante a produção das necessárias provas;

5.20 no caso dos autos, inexistem provas sobre o "evidente intuito de fraude": a) porque eventual redução do imposto devido não configura fraude, podendo ser uma decorrência normal de omissão de receitas (que na espécie não passa de presunção), e, admitir que omissão de receitas é fraude implica em alterar as regras das penalidades tributárias, determinando-se a aplicação da multa de 150% de forma generalizada a toda e qualquer prática de omissão de receitas e de rendimentos; b) porque, face à vagueza da expressão "evidente intuito de fraude", não há nos autos a prova da intenção (intuito) de cometer o ilícito qualificado;

5.21 se a fiscalização não reúne as provas seguras para positivar a acusação de fraude, deve-se abster de sua prática, sob pena de cometer verdadeira injustiça e de responsabilidade funcional, posto que sua atuação prende-se, obrigatoriamente, aos precisos termos postos no artigo 142 do CTN, por tratar-se de atividade vinculada e obrigatória;

5.22 em face dos argumentos e da jurisprudência transcrita, impõe-se afastar a multa de 150%.

6. Finaliza requerendo o acolhimento das preliminares de nulidade, ilegalidade e inconstitucionalidade e, acaso superadas, seja declarada a insubsistência do lançamento ou ajustado o crédito tributário aos valores que efetivamente constituem receita da atividade de factoring e afastada a multa qualificada.

7. Nas impugnações contra o lançamento da CS (fls. 742/770), do PIS (fls. 808/837) e da Cofins (fls. 871/899) a contribuinte praticamente repete os mesmos argumentos da impugnação contra o lançamento do IRPJ.

8. Foi juntado por apensação o Processo nº 10183.003239/2004-26, correspondente a Representação Fiscal para Fins Penais.

9. A contribuinte trouxe aos autos documentos de fls. 936/946."



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10183.003238/2004-81  
Acórdão nº : 103-22.272

O órgão julgador de primeira instância considerou o lançamento "procedente em parte" e determinou a redução da multa de ofício para 75%, em decisão unânime assim resumida na sua ementa:

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

Ano-calendário: 2000, 2001

Ementa: AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não restando comprovada a ocorrência de preterição do direito de defesa nem de qualquer outra hipótese expressamente prevista na legislação, não há que se falar em nulidade do lançamento.

Se a autuada revela conhecer as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as de forma meticulosa, com impugnação que abrange questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

**ALEGAÇÕES DE ILEGALIDADE E/OU INCONSTITUCIONALIDADE.**

A discussão sobre legalidade ou constitucionalidade das leis é matéria reservada ao Poder Judiciário. À autoridade administrativa compete constituir o crédito tributário pelo lançamento, sendo este vinculado e obrigatório sob pena de responsabilidade funcional.

**JUROS DE MORA. TAXA SELIC.**

É cabível, por expressa disposição legal, a exigência de juros de mora em percentual superior a 1%. A partir de abril de 1995, os juros de mora serão equivalentes à taxa Selic.

**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 comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações; a presunção legal tem o condão de inverter o ônus da prova, transferindo-o para o contribuinte, que pode refutar a presunção mediante oferta de provas hábeis e idôneas.

**MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA.**

A aplicação da multa de ofício agravada para 150% depende da comprovação pela Autoridade Lançadora do evidente intuito de fraude.

**Lançamentos Reflexos: CSLL, PIS E COFINS.**

A decisão adotada no Auto de Infração principal estende-se aos lançamentos dele decorrentes, dada a relação de causa e efeito."



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10183.003238/2004-81  
Acórdão nº : 103-22.272

Cientificada da decisão em 11/01/2005 (fls. 966), a interessada interpôs recurso voluntário em 02/02/2005 (fls. 968) por meio do qual renovou as razões de contestação da impugnação e suscitou preliminar de nulidade da decisão recorrida por omissão na apreciação de documentos e de razões de contestação.

Despacho do órgão preparador, fls. 1.028, informa que a recorrente não apresentou arrolamento "tendo em vista seu Ativo Permanente ser igual a zero".

É o relatório. ✓

---

<sup>1</sup> § 13, fls. 955.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10183.003238/2004-81  
Acórdão nº : 103-22.272

VOTO VENCIDO

Conselheiro ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, Relator.

Os recursos reúnem os pressupostos de admissibilidade.

A preliminar de nulidade do lançamento de ofício, sobre a impossibilidade de acesso da interessada à sua documentação contábil apreendida por determinação judicial, diz respeito diretamente à caracterização da infração indicada pela fiscalização, o que, conseqüentemente, transfere o seu enfrentamento para o exame das razões de mérito.

As omissões no acórdão, apontadas pela recorrente, referem-se às duas decisões judiciais juntadas às fls. 941/946 e à alegação de que a receita bruta da atividade de *factoring* corresponde à "diferença entre o valor adiantado aos clientes e o valor de face expresso no título de crédito, sejam estes representados por duplicatas, notas promissórias, cheques, etc."

Ambas as questões reclamadas foram enfrentadas pelo órgão julgador e devidamente fundamentadas, como se constata pela leitura dos trechos do voto condutor do acórdão que transcrevo adiante.

Quanto às citadas decisões judiciais:

"Em toda a fase procedimental e, depois, após a lavratura do auto de infração, na fase de impugnação, foi oportunizada à contribuinte a produção da prova colimada. Sem aduzir novos fatos, a defendente afirma ter envidado esforços para ter acesso aos livros e documentos fiscais da empresa, sem, contudo, trazer ao conhecimento desse julgador prova documental (a petição aos órgãos federais, p.ex.) que respalde essa alegação. As "provas" trazidas aos autos pela contribuinte são os documentos de fls. 941/946, os quais seriam as decisões proferidas pelo TRF-1ª Região, mas eles não podem ser considerados, pois não contêm as assinaturas do juiz relator e não são peças integrantes do processo judicial. Ademais, é de se registrar que não há comprovação nos autos de que o não-exercício, por parte da impugnante, do direito de provar as suas alegações se deu pelo fato da inacessibilidade dos meios invocados."<sup>1</sup>

Acerca da base de cálculo:

<sup>1</sup> §13, fls. 955.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10183.003238/2004-81  
Acórdão nº : 103-22.272

“A seguir, a contribuinte questionou a forma de apuração do lucro, alegando as peculiaridades da sua atividade econômica (factoring).

Ao se compulsar os autos, verifica-se que a autoridade fiscal intimou formalmente a impugnante a apresentar os livros contábeis e fiscais e a documentação comprobatória. Por sua vez, a impugnante, além de não apresentar os livros e documentos, simplesmente se escudou na alegação de impossibilidade de acesso a eles, por estarem em depósito da Polícia Federal, sob custódia da Justiça Federal, não comprovando que envidou esforços para acessá-los.

Para fins de apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro, quer no caso de lucro real, quer presumido, quer arbitrado, o conceito de receita bruta é o que está no artigo 31, e parágrafo único, da Lei nº 8.981/1995, verbis:

“Art. 31. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.”

Assim, não procede a reclamação da empresa de que os depósitos bancários, cuja origem dos recursos não foi comprovada, não fazem parte da base de cálculo do imposto, porque a Lei nº 9.430/1996 só fez acrescentar mais um tipo de presunção legal de receita, as quais são absolutas, e em nada modifica ou inova a definição de fato gerador prevista no Código Tributário Nacional, que é a disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos, como é sabido.

(...)

Como se disse, o artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 é claro ao dizer que caracteriza também omissão de receita os valores creditados em conta de depósito 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.

A propósito, conforme descrição dos fatos, a empresa não apresentou documentação que comprovasse a origem dos recursos daqueles diversos depósitos. De outra feita, ainda que a origem dos recursos depositados não se referissem à atividade econômica da empresa, seria necessário que a interessada provasse com documentos que os recursos foram repassados a quem de direito, visto que não se trataria de valores de faturamento próprio. Contudo, nem isso a impugnante consegue mostrar. Então, é pertinente citarmos o artigo 136 do CTN, onde se diz que: “salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.

(...)

\_\_\_\_\_



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10183.003238/2004-81  
Acórdão nº : 103-22.272

No caso concreto, a opção da contribuinte foi pelo lucro real trimestral, como comprovado pela cópia das DIPJ (fls. 241 e 295). Respeitando esta opção (lucro real trimestral) a base de cálculo objeto do lançamento foi aferida conforme os ditames legais previstos à época do fato gerador.

(...)

Assim, não devem prosperar os argumentos expendidos pela interessada, atacando o montante de lucro real, não havendo, assim, reparos a serem feitos no cálculo do valor tributável apurado no auto de infração de IRPJ e nos demais lançamentos reflexos, não havendo, na espécie, reparos a serem opostos ao procedimento de arbitramento do lucro.”<sup>2</sup>

Assim, considero descabido cogitar-se de nulidade do acórdão recorrido por cerceamento do direito de defesa.

No mérito, inicialmente, destaco o advento do art. 42 da Lei 9.430/96 que estancou definitivamente qualquer dissídio interpretativo a respeito da utilização de depósitos bancários como parâmetro de determinação de omissão de receitas. Segundo o dispositivo legal, caracterizam omissão de receita os valores creditados em conta de depósito (ou de investimento) mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

A respeito de *factoring*, o ADN Cosit 31/97, da Secretaria da Receita Federal, assim definiu a base de cálculo da Cofins referente a essa atividade:

“I - a base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, das empresas de fomento comercial (Factoring) é o valor do faturamento mensal, assim entendido, a receita bruta auferida com a prestação cumulativa e contínua de serviços:

- a) de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos;
- b) de administração de contas a pagar e a receber; e,
- c) de aquisição de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços;

II - na hipótese da alínea "c" do inciso anterior, o valor da receita a ser computado é o valor da diferença entre o valor de aquisição e o valor de face do título ou direito adquirido.”

<sup>2</sup> § 43/46, 48/49, 52 e 54, fls. 960/961.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10183.003238/2004-81  
Acórdão nº : 103-22.272

Posteriormente, o Decreto 4.524/2002 veio ratificar tal entendimento e estendê-lo também ao PIS. Observe-se o seu art. 10, §3º:

“Art. 10. As pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, observado o disposto no art. 9º, têm como base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins o valor do faturamento, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade por elas exercidas e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 1º, Lei nº 9.701, de 1998, art. 1º, Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998, art. 5º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 2º e 3º).

(...)

§ 3º Nas aquisições de direitos creditórios, resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços, efetuadas por empresas de fomento comercial (*Factoring*), a receita bruta corresponde à diferença verificada entre o valor de aquisição e o valor de face do título ou direito creditório adquirido.

(...)

Por sua vez, dispõe o §2º do mencionado art. 42 da Lei 9.430/96:

“§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.”

Parece-me sensato concluir que a melhor interpretação para o conjunto dos dispositivos transcritos acima conduz ao entendimento de que a omissão de registro contábil de depósitos provenientes da atividade de *factoring* deve ser tributada nos termos do ADN Cosit 31/97 e do Decreto 4.524/2002, uma vez que apenas uma parcela dos depósitos efetivamente constitui receita.

Entretanto, para que tal interpretação seja aplicável em cada situação específica, faz-se necessária a demonstração, por parte da contribuinte, de que a receita omitida realmente foi originada da sua atividade de *factoring*, o que não ocorreu no caso concreto, no qual a interessada limitou-se a alegar sem, no entanto, comprovar a sua afirmação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10183.003238/2004-81  
Acórdão nº : 103-22.272

Por outro lado, considero impróprio o regime de tributação adotado no lançamento. Tendo em vista a magnitude da movimentação bancária de recursos financeiros supostamente mantidos à margem dos registros contábeis e fiscais, o regime de tributação aplicável seria o de lucro arbitrado, conforme previsão do art. 530, II, do RIR/99. É o que se pode perceber pela descrição da autoridade fiscal no termo de verificação, fls. 538, que identificou movimentação bancária de R\$ 5.420.093,56 no ano-calendário 2000 e de R\$ 26.621.028,54 em 2001, enquanto, por outro lado, as DIPJ registram totais de receita de R\$ 26.432,46 e R\$ 112.247,01 nos mesmos períodos de apuração, respectivamente.

A omissão nos registros contábeis de tão vultosa movimentação financeira revela escrituração contábil inadequada para determinação da base de cálculo pelo regime do lucro real, resultando evidente distorção do valor apurado de CSLL e IRPJ. Observe-se que não é o caso de omissão de poucos depósitos, de valor irrelevante, o que, obviamente, seria insuficiente para caracterizar como imprestável a escrituração da recorrente.

Esta Câmara tem seguido essa linha de interpretação, como bem ilustra a ementa do Acórdão 103-22.093:

“LUCRO ARBITRADO. OMISSÃO DE MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA. A omissão de registro contábil de vultosa movimentação bancária revela escrituração imprestável para respaldar a apuração do IRPJ e da CSLL com base no lucro real. Tal condição enseja a tributação pelo regime do lucro arbitrado.”

No tocante a PIS e Cofins, cujos sistemas de apuração independem do regime de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, considero corretos os respectivos lançamentos.

Quanto à alegada impossibilidade de acesso da interessada à sua documentação contábil e fiscal, adoto as razões da turma julgadora *a quo*, transcritas na parte inicial deste voto, quando da análise das preliminares suscitadas pela recorrente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10183.003238/2004-81  
Acórdão nº : 103-22.272

O recurso de ofício se deve à redução da multa aplicada, assim fundamentada:

“...A omissão de receitas já é infração tipificada e sujeita a contribuinte ao lançamento de ofício com aplicação de multa de 75%, que é cabível 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.*

Logo, a contribuinte ao prestar declaração inexata e deixar de pagar tributo referente à infração de omissão de receitas provenientes de depósitos bancários não comprovados, sujeitou-se à aplicação da multa de 75%. Não ficou demonstrado nos autos que ela agiu com evidente intuito de fraude para ensejar à aplicação da multa agravada, pois somente foi comprovada a conduta acima descrita, que em si não representa ação dolosa.

Dessa forma, a multa de ofício será reduzida para 75%.” (destaques de texto são do original)

Nessa questão, também adoto as razões da turma recorrida, de vez que a decisão se encontra em harmonia com os julgados desta Câmara.

Pelo exposto, rejeito a preliminar suscitada pela recorrente e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso voluntário para excluir as exigências de IRPJ e CSLL e nego provimento ao recurso *ex officio*.

Sala das Sessões-DF., em 22 de fevereiro de 2006

  
ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10183.003238/2004-81  
Acórdão nº : 103-22.272

VOTO VENCEDOR

Conselheiro FLÁVIO FRANCO CORRÊA, Relator designado.

Cabe-me o pronunciamento sobre a manutenção do auto de infração, no que afeta à preservação da base de cálculo determinada no lançamento de ofício, uma vez que, segundo o relator, o lucro deveria ser arbitrado em razão da vultosa movimentação bancária. Em linha de raciocínio distinta e, nesses termos, concordando com o agente do Fisco, sou da opinião de que, no caso concreto, não se deve substituir a sistemática do lucro real pela tributação com base no lucro arbitrado.

Em primeiro plano, aproveito as lições de Antonio Ailton Ferreira e outros autores<sup>3</sup>, quando assim se manifestam sobre o tema, seguindo as trilhas demarcadas pelo Acórdão CSRF/01.03.113, sessão de 12.06.2000, DOU de 24.09.2001, *verbis*:

*"IRPJ – ARBITRAMENTO DO LUCRO – A falta de escrituração de contas correntes bancárias, por si só, não autoriza ao Fisco proceder ao arbitramento de lucro, competindo-lhe demonstrar cabalmente que essa falha na escrituração constitui vício insanável, que a torna imprestável para determinar o lucro real. Recurso provido (por unanimidade)."*

Reproduzida a ementa da decisão paradigmática, recolho, agora, as orientações dos referidos autores. Dizem eles:

*"A falta de escrituração da conta corrente bancária, quase sempre, determina a omissão de receita e não a imprestabilidade da escrituração. Portanto, não merece censuras o julgado em destaque. Nos lançamentos futuros, a não ser na hipótese de inexistência de escrituração que torna imperativo o arbitramento do lucro sobre tais valores, a autuação por omissão de receita deve ser a via adotada pelo Fisco, posto que a presunção legal instituída pelo artigo 42 da lei nº 9.430/96, baseada nos depósitos bancários com recursos de origem não comprovada, facilita o trabalho da fiscalização."*

<sup>3</sup> Regulamento do Imposto de Renda – 2002 – volume I, Fiscosoft Editora, pág. 1.108.  
Acas-24/04/06



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10183.003238/2004-81  
Acórdão nº : 103-22.272

Para acrescentar, assinalo que a interessada não comprovou a prática da atividade de *factoring*, como bem esclareceu o ilustre relator. Caso houvesse a prova em referência, a recorrente, certamente, teria direito à dedução dos custos necessários à realização dos negócios que produziram as receitas obtidas no desempenho empresarial por ela aduzido. Diversamente, a atuada preferiu permanecer na discussão do direito aplicável, sem demonstrar as evidências a respeito dos fatos que poderiam acarretar a acolhida do pleito formulado.

Além do mais, há que se ter em vista que as receitas das pessoas jurídicas do ramo em menção somente diferem das receitas auferidas pelas prestadoras de serviço em geral se, e exclusivamente se, a prática empresarial adotada corresponder ao disposto no item I, alínea c, do ADN Cosit nº 31/97, *in verbis*:

**“O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO**, no uso das atribuições que lhe confere o item II da Instrução Normativa SRF nº 34, de 18 de setembro de 1974, tendo em vista o disposto na Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, nos arts. 28, § 1º, alínea “c.4” e 36, inciso XV, da Lei No 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações introduzidas pela Lei Nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e pelo art. 58 da Lei Nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados que:

I - a base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, das empresas de fomento comercial (*Factoring*) é o valor do faturamento mensal, assim entendido, a receita bruta auferida com a prestação cumulativa e contínua de serviços:

a) de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos;

b) de administração de contas a pagar e a receber; e,

c) de aquisição de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços;

II - na hipótese da alínea “c” do inciso anterior, o valor da receita a ser computado é o valor da diferença entre o valor de aquisição e o valor de face do título ou direito adquirido.\*

Em síntese, quero dizer que não é qualquer *factoring* que, para fins de cálculo da receita tributável, pode promover a dedução retratada no item II do precitado ADN Cosit nº 31/97. E repare-se: a recorrente simplesmente invocou tal regra



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10183.003238/2004-81  
Acórdão nº : 103-22.272

específica como se fosse possível estendê-la a quaisquer das espécies negociais adequadas ao sobredito seguimento econômico.

Ainda devo anotar que os créditos na conta corrente, mantidos segregados da escrituração, constituem recursos cuja origem não se pode afirmar que seja proveniente dessa ou daquela atividade. E vou além: em decorrência do silêncio e das evasivas da defesa, devem prevalecer a presunção da lei e a certeza de que se deve recusar a idéia de arbitramento, caso contrário permitir-se-ia à autuada, quando da subtração entre o total do créditos na conta corrente e o lucro arbitrado então calculado, o aproveitamento de um custo que não se pode afirmar que seja próprio de uma atividade determinada.

Com base no exposto, NEGO provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Sala das Sessões-DF., em 22 de fevereiro de 2006

  
FLÁVIO FRANCO CORRÊA



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10183.003238/2004-81  
Acórdão nº : 103-22.272

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, Relator

Discordando do Conselheiro Relator designado, Flavio Franco Corrêa, apenas no âmbito do Recurso de Ofício, quando a corrente vencedora, à qual me filiei, não restabelecia a exigência da multa agravada, para eventual exame na seqüência dos trâmites desse processo, permito-me fazer a presente Declaração de Voto para bem deixar expresso o meu entendimento da divergência, principalmente porque, no âmbito do Recurso Voluntário, não acompanhei a corrente que o provia parcialmente mas, ao reverso, neguei-lhe provimento integral.

Na espécie o lançamento, como bem reportado no Relatório do Conselheiro Vencido, versando omissão de receitas referente a depósitos bancários cuja origem não foi comprovada, a teor da Lei 9.430/96 é, no fundo, um lançamento por presunção tanto que, diversamente do normal, carrega a prova do alegado para o sujeito passivo, ao invés de para a autoridade lançadora como normalmente acontece.

E em tais hipóteses, não logrando o sujeito passivo demonstrar a procedência da origem, a partir daquela presunção inaugural não me parece suscetível de se agravar o lançamento com a multa qualificada, principalmente porque o Fisco já tem a seu favor uma certa vantagem inaugural na construção do fato gerador. E, de resto, sob tal prisma, não entendo se possa dar o dolo como expressamente caracterizado, lembrando-se que este não é presumível.

É o que tinha a considerar.

Sala das Sessões – DF, em 22 de fevereiro de 2006

  
VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE