



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

**Processo nº** 10469.721463/2010-45  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 1301-002.126 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de setembro de 2016  
**Matéria** IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS  
**Embargante** CIRNE IRMÃOS & CIA LTDA.  
**Interessado** CIRNE IRMÃOS & CIA LTDA.

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

Exercício: 2006

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO, OBSCURIDADE OU CONTRADIÇÃO. CONTRADIÇÃO AFERIDA A PARTIR DE PARÂMETROS EXTERNOS. ERRO NA APRECIACÃO DA PROVA OU NA APLICAÇÃO DO DIREITO. NÃO CABIMENTO.**

Cabem embargos de declaração, além das hipóteses de omissão e obscuridade do acórdão, quando este apresentar contradição entre seus fundamentos ou entre os fundamentos e a parte dispositiva, não desafiando embargos declaratórios a contradição verificada a partir de parâmetros externos à decisão, bem como para obter novo julgamento, ou corrigir eventuais erros no exame da prova ou na aplicação do direito.

**ERRO NA DATA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. VÍCIO MATERIAL.**

O erro na determinação da data da ocorrência do fato gerador não constitui vício formal nem inexatidão material, mas vício substancial decorrente da imputação de prática de ato não ocorrido, a repercutir na autuação, que, desse modo, não pode prosperar, em razão da inexistência de fundamento fático.

**DECISÃO. DESNECESSÁRIO O EXAME EXAUSTIVO DE TODOS OS PONTOS SUSCITADOS PELO SUJEITO PASSIVO.**

É válida a decisão que, embora não examinando de forma expressa e exaustiva todas as alegações e fundamentos trazidos pelo contribuinte, esteja apoiada em fundamentos válidos e suficientes para dar respaldo à decisão e apresente uma resposta à pretensão trazida pelo contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em acolher parcialmente os embargos declaratórios, com efeitos infringentes, para sanando as omissões apontadas: (i) afastar do lançamento de imposto de renda na fonte os valores para os quais a diligência identificou divergência na data da ocorrência do fato gerador; e (ii) afastar do lançamento de imposto de renda na fonte o valor de R\$ 101.086,92 (reajustado), relativo ao débito em conta corrente de R\$ 65.706,50, em 13/05/2005. Vencido o Conselheiro Roberto Silva Junior que atribuía efeitos infringentes em menor extensão quanto ao ponto (i). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Flávio Franco Corrêa.

*(assinado digitalmente)*

Waldir Veiga Rocha - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Roberto Silva Junior - Relator.

*(assinado digitalmente)*

Flávio Franco Corrêa - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Waldir Veiga Rocha, Flávio Franco Correa, José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araujo Macedo e José Roberto Adelino da Silva.

## Relatório

Trata-se de embargos de declaração opostos por CIRNE IRMÃOS & CIA LTDA. contra o Acórdão nº 1301-001.921 (fls. 4.624 a 4.638), da 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, cuja ementa está assim redigida:

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

*Exercício: 2006*

*INEXATIDÕES MATERIAIS E ERROS DE CÁLCULO. APRECIÇÃO DE FATOS E DOCUMENTOS.*

*Na circunstância em que a autoridade julgadora, emprestando significativa elasticidade ao princípio da verdade material, eis que nenhuma documentação foi apresentada no curso da ação fiscal e nem mesmo aportada aos autos por meio da peça impugnatória, decide pela conversão do julgamento em diligência para que documentos trazidos ao processo até a data do julgamento em segunda instância sejam apreciados, a referida verificação deve limitar-se à confirmação, ou não, da ocorrência de inexatidões materiais e erros de cálculo, capazes de alterar os lançamentos tributários efetivados, não cabendo à autoridade responsável pelo procedimento requisitado pronunciar-se sobre questões de mérito.*

*PRECLUSÃO.*

*À luz do que dispõe o artigo 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, na redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.532, de 1997, a matéria que não tenha sido expressamente contestada, considerar-se-á não impugnada. Decorre daí que, não tendo sido objeto de impugnação, carece competência à autoridade de segunda instância para dela tomar conhecimento em sede de recurso voluntário.*

*PRESUNÇÕES LEGAIS. APLICAÇÃO CONJUNTA. POSSIBILIDADE,*

*As presunções estampadas no art. 42 da Lei nº 9.430/96 (omissão de receita caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada) e no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995 (incidência de imposto de renda na fonte nos casos de ausência de comprovação da operação, da sua causa ou a identificação de beneficiários de pagamentos), cuidam de situações absolutamente distintas, inexistindo óbice de qualquer natureza acerca da possibilidade de serem aplicadas conjuntamente. Na primeira (depósitos bancário), o titular dos créditos bancários ingressa na relação jurídico-tributária como contribuinte, com base na imputação, por presunção da lei, de que omitiu receitas. A segunda, trata de incidência de imposto na fonte, também por presunção, na circunstância em que não for comprovada a*

*operação ou a sua causa, ou, ainda, em que não restarem identificados os beneficiários dos pagamentos, mas, neste caso, a fonte pagadora ingressa na relação jurídico-tributária como responsável, haja vista o pressuposto de que os recursos percebidos pelo destinatário eram passíveis de tributação.*

#### **DECADÊNCIA.**

*Na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a teor do parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, a regra de decadência ali prevista não opera. Nesse caso, a melhor exegese é aquela que direciona para aplicação da regra geral estampada no art. 173, I, do mesmo diploma legal (Código Tributário Nacional). A expressão EXERCÍCIO a que alude o referido comando legal só pode ser concebido como o ano posterior ao correspondente ao da concretização das hipóteses de incidência, pois, em conformidade com a lei (art. 175 da Lei nº 6.404, de 1976), o exercício social tem duração de um ano.*

#### **TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM A EXIGIBILIDADE SUSPensa. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

*Tratando-se de tributos ou contribuições cuja exigibilidade encontra-se suspensa, diante do fato de que, nessa situação, a obrigação passa a ser incerta, visto que dependente do crivo da autoridade julgadora competente, já não cabe mais falar em despesa incorrida, pois estará ela sujeita a uma manifestação futura acerca da sua própria existência. Indedutíveis, pois, ex vi do disposto no parágrafo 1º do art 41 da Lei nº 8.981/95, o PIS e a COFINS, lançadas por via reflexa e contestadas administrativamente.*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do voto do relator.*

Sustenta a embargante que o acórdão contém inexatidões materiais, omissões e contradições, que se evidenciam quando confrontado o acórdão com o resultado da diligência requisitada pelo órgão prolator da decisão.

O presente processo tem por objeto a exigência de crédito tributário de IRPJ, CSLL, PIS, Cofins e IR na fonte, no montante de R\$ 14.576.811,80 apurado a partir do exame de extratos bancários. A autoridade lançadora, no relatório de fls. 413 a 437, afirmou que a autuada se valera de uma pessoa jurídica fictícia, denominada Free Way Fomento Mercantil Ltda., por cuja conta bancária, aberta originalmente no BCN e depois transferida para o Banco Bradesco, fez passar copiosa movimentação financeira.

A partir da constatação desse fato e, considerando que a contribuinte, embora intimada a fazê-lo, não comprovou a origem dos valores depositados na conta bancária por ela movimentada, a Fiscalização, com fulcro na presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, lavrou autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.

Examinando os lançamentos a débito na mesma conta bancária, a Fiscalização apurou pagamentos sem causa a pessoas não identificadas, o que deu ensejo à exigência de IR na fonte.

Irresignada, a contribuinte impugnou os lançamentos, arguindo preliminarmente decadência. Disse que os documentos não foram apresentados à autoridade fiscal por motivo de força maior, uma vez que a instituição financeira não remetera os documentos solicitados. No mérito, alegou que os valores que transitaram pela conta bancária estariam vinculados a operações de *factoring*. Aduziu que não foram consideradas nos lançamentos as despesas bancárias, nem a dedutibilidade do PIS e da Cofins.

A 3ª Turma da DRJ - Recife, no Acórdão nº 11-38.066 (fls. 2.162 a 2.169), negou provimento à impugnação.

Foi interposto recurso voluntário. Nele, a contribuinte reiterou a impossibilidade de apresentar os documentos solicitados pela Fiscalização, mas afirmou que antes do julgamento pela DRJ, já haviam sido apresentados vários documentos, que não foram considerados por aquele órgão julgador, o que caracterizaria cerceamento de direito de defesa e contrariedade ao princípio da verdade material. Além disso, a decisão da DRJ teria inexactidões materiais e erros de cálculo, devendo por essa razão ser anulada, para que outra fosse proferida.

Arguiu decadência e a ilegalidade do lançamento feito com base em depósitos bancários. No mérito, alegou que a movimentação financeira tem sua origem em operações de *factoring*, as quais só podem ser tributadas pela diferença entre o valor pago e o recebido.

Disse ainda que deveriam ser admitidos como dedução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores correspondentes a despesas bancárias e os relativos ao PIS, à Cofins e aos juros respectivos. Questionou, por último, a aplicação de multa qualificada.

A Resolução nº 1301-000.190 (fls. 3.548 a 3.552) converteu o julgamento em diligência, a fim de que a unidade de origem analisasse a documentação acostada aos autos. A Resolução indicou especificamente os documentos que haviam de ser examinados.

Elaborado o relatório, com as conclusões da diligência, dele deveria ser intimada contribuinte para, querendo, se manifestar.

Conforme consta do Relatório de Diligência Fiscal (fls. 4.512 a 4.529), alguns depósitos tiveram a sua origem vinculada a operações de *factoring*, e alguns valores debitados na conta tiveram os respectivos beneficiários identificados. A contribuinte, ao se manifestar sobre tais conclusões, se ateve basicamente a contestar o fato de que vários documentos deixaram de ser analisados na diligência.

Devolvidos os autos ao CARF, foi proferido o Acórdão nº 1301-001.921 (ementa acima transcrita), dando parcial provimento ao recurso, apenas para excluir os valores apontados no relatório da diligência.

Em face dessa decisão, foram interpostos embargos declaratórios. A embargante alega terem ocorrido inexactidões materiais. Disse que o relatório de diligência afirma a comprovação documental de que o pagamento da quantia de R\$ 65.706,50 é relativo a contrato de *factoring*. Todavia, não obstante essa conclusão, o próprio relatório de diligência

deixou de excluir esse valor. Portanto, pede a embargante que seja excluído o valor correspondente ao IR na fonte de R\$ 35.380,42.

Alega omissão do acórdão embargado que, mesmo tendo acolhido o resultado da diligência e reconhecido as inexistências materiais, não cancelou o lançamento.

Relativamente ao erro de datas de alguns débitos na conta bancária, reconhecido no relatório de diligência, disse que em razão da decadência já não se mostra possível qualquer retificação, mas apenas o cancelamento. A esse respeito, o acórdão embargado silenciou.

Existiriam, por outro lado, omissões e contradições entre a decisão e seus fundamentos, relativamente aos documentos apresentados pela embargante, mas não apreciados, apesar da determinação do colegiado nesse sentido e apesar de os documentos terem sido apresentados até a data da resolução CARF nº 1301-000.190.

Disse ainda que o Acórdão nº 1301-001.921, ao acolher as conclusões do relatório de diligência, sem qualquer restrição, incorreu nos mesmos erros do relatório, vez que deixaram de ser apreciados dezesseis adendos (contendo documentos), remetidos à Receita Federal até 11/03/2014.

Apontou também equívocos e contradições entre o relatório da diligência e a prova dos autos; bem como, equívocos e contradições entre as conclusões do acórdão e o relatório da diligência. Aduziu que os equívocos e as contradições inerentes ao relatório de diligência se comunicam com o acórdão embargado, já que este acolheu, sem alterações, as conclusões do relatório.

Afirmou a embargante que o acórdão embargado deixou de examinar o ponto suscitado no título III do recurso voluntário, itens 104 a 141. Constatou-se, nesse ponto, a manutenção do lançamento, abrangendo tanto depósitos, quanto cheques pagos, em divergência com a orientação oficial da Receita Federal, expressa por meio do Ato Declaratório Normativo Cosit nº 051/1994, que esclarece, para as empresas de factoring, que a receita nessa atividade é a diferença entre a quantia expressa no título adquirido e o valor pago.

A síntese dos embargos de declaração está naquilo que a embargante chama de *cinco verdades incontestáveis*, conforme abaixo reproduzido:

"Conforme já exposto nos TÍTULOS XI e XII destes embargos, existem cinco verdades incontestáveis, confirmadas pelas provas nos autos:

a) A diligência fiscal confirmou a existência e acolheu, como legítimas, diversas operações de factoring;

b) O acórdão confirmou, de forma integral, as conclusões da diligência, quando concluiu: 'Acolho, por inteiro, o pronunciamento da autoridade responsável pela diligência,...'

c) Contraditoriamente a essas 2 verdades, o julgador não reconheceu esses fatos, quando afirmou que 'não existe suporte que autorize presumir que as movimentações correspondentes dizem respeito a operações de FACTORING'.

d) Confirmando-se a existência de contratos de factoring, aplica-se o disposto na orientação oficial da SRF, através do ADN COSIT N°051, de 28/9/1994.

---

e) A jurisprudência do CARF é unânime, ao decidir que, quando a empresa se dedica à atividade de factoring, deve ter seus lucros tributados, pelo valor do deságio nas operações contratadas e não pelo montante dos depósitos tidos como omitidos, pois 'não há como admitir que os depósitos bancários, sem origem comprovada, reflitam a receita sonegada, como se presume, de ordinário, em relação às empresas comerciais ou prestadoras de serviços'. (fl. 4.715)

Os embargos foram admitidos pelo despacho de fls. 4.764 a 4.765.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Roberto Silva Júnior, Relator.

Nos termos do art. 65 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, cabem embargos de declaração nas hipóteses em que o acórdão contenha obscuridade; contradição entre a decisão e os seus fundamentos; ou omissão acerca de ponto sobre o qual a turma deveria pronunciar-se.

São inadmissíveis, entretanto, quando o objetivo que se persegue é um novo julgamento; ou quando se pretende rediscutir matérias já examinadas, corrigir erro na valoração da prova ou na aplicação do direito. Também são incabíveis embargos declaratórios nos casos em que a contradição apontada não for interna à própria decisão, ou seja, quando não envolver choque entre os seus fundamentos ou choque entre estes e a parte dispositiva da decisão. Portanto, não abre espaço aos embargos contradição entre a decisão e as provas, ou entre a decisão e relatórios, pareceres, orientações ou qualquer outra peça que esteja nos autos.

Examinando, com base nesses parâmetros, os embargos opostos pela contribuinte, conclui-se que eles não podem ser acolhidos. É que a embargante aponta como contradição e omissão o fato de o auditor fiscal responsável pela diligência não ter examinado todos os documentos apresentados até a data da Resolução nº 1301-000.190.

Se esse fato tivesse efetivamente ocorrido, ele comprometeria a diligência como instrução probatória e, talvez, compromettesse também o acórdão, mas não pelos vícios de omissão, contradição ou obscuridade, que são os únicos que dão ensejo a embargos de declaração. Portanto, embargos de declaração não seriam o meio adequado para atacar o suposto problema.

Porém, o auditor fiscal responsável pela diligência não cometeu o erro que a embargante está atribuindo a ele. O auditor fez exatamente aquilo que dele foi pedido. A Resolução nº 1301-000.190 não determinou que se examinassem todos os documentos, nem fixou data ou marco temporal. A resolução foi específica, indicando os documentos a serem examinados pelos números das folhas em que se encontravam.

Observem-se os termos em que a diligência foi solicitada:

Norteados pelo princípio da verdade material, conduzo meu voto no sentido de CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA para que a unidade administrativa de origem **promova a análise da documentação constante das folhas a seguir especificadas** (numeração do arquivo digitalizado), devendo reunir em relatório as conclusões extraídas da análise que ora se requer e oferecer prazo para que a contribuinte, se quiser, aditar razões. (g.n.)

Fls. 547/594; 596/638; 644/701; 709/756; 759/959; 965/1013; 1017/1157; 1160/1388; 1392/1553; 1557/1683; 1688/2028; 2033/2160; 2186/2193; 2197/2215; 2219/2268; 2272/2302; 2342/2357; 2489/2732; 2736/2750; 2753/2800; 2803/3003; 3008/3169; 3173/3401; 3406/3546. (fl. 3.552)

A diligência cingiu-se ao que foi especificado. O auditor fiscal se ateu ao exame daquilo que foi pedido. Os documentos que estavam fora daquela relação não deveriam



mesmo ser examinados. Ainda que o auditor fiscal quisesse, não poderia ir além do que fora determinado.

Talvez a Resolução nº 1301-000.190 devesse ser mais abrangente. Porém, ser mais abrangente ou mais restrito na diligência é critério de decisão que não pode ser questionado, nem revisto em sede de embargos declaratórios.

É possível que a 2ª Turma Ordinária, ao adotar essa postura, tenha levado em conta o fato de o procedimento de fiscalização ter se iniciado em dezembro de 2007 (fl. 2). Não obstante, no final de 2010, quando a contribuinte apresentou impugnação, não o fez acompanhada de todos os documentos probatórios, que foram sendo apresentados de forma parcial, de tal modo que até 2014, quando da Resolução nº 1301-000.190, ainda havia documento a ser apresentado. É difícil imaginar que uma entidade empresarial necessite de mais de seis anos para reunir documentos fiscais e contábeis que, em tese, deveriam estar em seu poder.

Por mais que se prestigie a busca da verdade material, é preciso estabelecer um limite para a aceitação de documentos apresentados extemporaneamente. A Resolução nº 1301.000.190, certo ou errado, estabeleceu um, cuja validade e adequação não podem ser examinadas aqui.

A embargante apontou a existência de erros nas datas em que determinados débitos na conta bancária, tidos pela Fiscalização como pagamento sem causa a beneficiário não identificado, foram considerados no lançamento. Tais incorreções, embora confirmadas no relatório de diligência, foram ignorados pelo acórdão embargado.

Tem razão a embargante quanto à existência do erro, mas não quanto às consequências que ela supõe advirem desse erro, que consiste em mera inexatidão material devida a erro de digitação.

Consta do Relatório Fiscal de Diligência a seguinte conclusão (fls. 4.512 a 4.529):

*Analizando os lançamentos efetuados pela fiscalização e confrontando-os com os extratos bancários, **identificamos que as datas dos débitos efetuados na conta corrente estão de acordo com o informado pelo contribuinte** no adendo 23. Dessa forma, **elaboramos a planilha abaixo indicando o valor tributado, data considerada pela fiscalização no auto de infração e a data correta do efetivo débito em conta corrente;** (fl. 4.526) (g.n.)*

| Dados do auto de infração |            | Dados do extrato bancário |            |
|---------------------------|------------|---------------------------|------------|
| Data                      | Valor      | Data                      | Valor      |
| 28/02/2005                | 96.201,50  | 01/03/2005                | 96.201,50  |
| 28/02/2005                | 23.139,72  | 01/03/2005                | 23.139,72  |
| 28/02/2005                | 113.926,54 | 01/03/2005                | 113.926,54 |
| 28/02/2005                | 4.191,22   | 01/03/2005                | 4.191,22   |
| 28/02/2005                | 6.735,18   | 01/03/2005                | 6.735,18   |

|            |           |            |           |
|------------|-----------|------------|-----------|
| 28/02/2005 | 4.000,00  | 01/03/2005 | 4.000,00  |
| 31/03/2005 | 7.465,60  | 01/04/2005 | 7.465,60  |
| 31/03/2005 | 7.000,00  | 01/04/2005 | 7.000,00  |
| 31/03/2005 | 20.052,00 | 01/04/2005 | 20.052,00 |
| 29/04/2005 | 40.000,00 | 02/05/2005 | 40.000,00 |
| 29/04/2005 | 10.382,28 | 02/05/2005 | 10.382,28 |
| 29/04/2005 | 7.500,00  | 02/05/2002 | 7.500,00  |
| 27/06/2005 | 4.000,00  | 01/07/2005 | 4.000,00  |
| 29/06/2005 | 5.506,00  | 04/07/2005 | 5.506,00  |

(fl. 4.526)

A Fiscalização identificou o erro mediante o confronto do auto de infração de Imposto de Renda na fonte com os extratos bancários. O equívoco igualmente se evidencia pelo exame da "RELAÇÃO DOS CHEQUES DEBITADOS DA CONTA 135933 DO BRADESCO" (fls. 17 a 24), anexa ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 0002 (fls. 8 a 9). Na referida relação, os valores discriminados no quadro acima estão, no que tange às datas, em conformidade com os extratos.

Nota-se, pois, que o problema se deve a erro de digitação ocorrido no momento de elaborar o auto de infração. Mais precisamente, no momento de transferir (digitar) os dados de uma tabela para outra. É tipicamente uma inexatidão material, cuja correção se poderia fazer até de ofício pela autoridade lançadora, na forma do art. 32 do Decreto nº 70.235/1972:

*Art. 32. As inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculos existentes na decisão poderão ser corrigidos de ofício ou a requerimento do sujeito passivo.*

Tendo em vista a alegação da embargante de que já não caberia corrigir o lançamento, dado o decurso do prazo decadencial, restando ao órgão julgador apenas anular do ato administrativo, importa dizer que o erro de digitação aqui verificado não alterou o valor do tributo devido (IR na fonte), nem o valor da multa, que permanecem inalterados, mesmo depois da correção do erro.

A consequência que essa inexatidão projetou sobre o crédito tributário restringe-se aos juros, cujo termo inicial, relativamente àqueles débitos, foi antecipado em um mês, de modo que o valor que se referia a março foi imputado ao mês de fevereiro e assim sucessivamente, como demonstra o quadro acima.

Esse erro pode ser corrigido, independentemente do decurso do prazo decadencial, que só seria óbice à realização de um novo lançamento ou de um lançamento complementar. Aqui não se trata de uma coisa, nem de outra, mas apenas de eliminar excesso de juros de mora.

Portanto, a correção do erro deve ser determinada, a fim de imputar cada um dos valores a seu respectivo mês.

A par dessa inexatidão, a embargante alegou que o relatório de diligência expressamente reconheceu que a documentação apresentada fora suficiente para comprovar que o débito de R\$ 65.706,50 estava vinculado a contrato de *factoring* e, assim, não poderia ser tido como pagamento sem causa.

Tem razão a embargante. O débito na conta corrente de R\$ 65.706,50, feito em 13/05/2005, foi considerado como pagamento sem causa a beneficiário não identificado. Por isso, depois de reajustada a base de cálculo, o pagamento ingressou no lançamento por R\$ 101.086,92, como se verifica da fl. 483 do auto de infração de IR na fonte (fls. 466 a 506).

Entretanto, na diligência, o auditor fiscal entendeu ter sido demonstrado que um contrato de *factoring* era a causa do pagamento. Estes são os termos do relatório:

*Itens 27-29 (R\$ 69.000,00) – tendo havido a comprovação documental do pagamento de contrato de factoring, será excluído da tributação sobre pagamento a beneficiário não identificado o valor de R\$ 65.706,50; as duplicatas recebidas em contrapartida do citado contrato não foram tributadas como omissão de receita, portanto, não há alteração a ser feita nesse lançamento; (fl. 4.518)*

Embora o relatório expressamente declarasse que a causa do pagamento estava demonstrada, não foi o valor (nem o líquido, nem o reajustado) inserido no quadro que relacionava os pagamentos cujos beneficiários haviam sido identificados (fl. 4.529).

O acórdão embargado adotou todas as conclusões do relatório de diligência e, para especificar aquilo que havia de ser executado pela unidade local, reproduziu os quadros em que as alterações estavam consolidadas. Porém, ao fazê-lo, trouxe para o voto condutor da decisão o mesmo erro contido no relatório de diligência.

Trata-se, pois, de inexatidão material que decorre, tanto quanto a anterior, de erro de digitação. Por conseguinte, deve ser excluído do lançamento do Imposto de Renda na fonte o valor de R\$ 101.086,92 (base de cálculo reajustada).

A embargante sustenta, ainda, que o Acórdão nº 1301-001.921 deixou de examinar a alegação de que a Receita Federal, mediante o ADN Cosit nº 051/1994, explicitou que a receita proveniente da atividade de *factoring* é a diferença entre o valor de face indicado no título adquirido e o valor pelo qual se deu a aquisição. A omissão teria ficado evidenciada pelo fato de que a diligência reconheceu que alguns valores que transitaram pela conta bancária tinham origem em operações desse tipo.

A alegação não procede. Os valores que foram associados a operações de *factoring* foram integralmente excluídos da tributação, conforme se vê do Relatório de Diligência Fiscal (fls. 4.512 a 4.529). Excluíram-se os depósitos de origem comprovada e os pagamentos cuja causa se demonstrou.

Remanesceram aqueles valores para os quais a embargante não logrou fazer prova da origem, no caso de créditos, nem da causa, no caso de pagamentos. Aliás, à mingua da comprovação da origem ou da causa, não se pode falar que os valores sejam decorrentes de operações de *factoring* ou de qualquer outro negócio jurídico.

Note-se que a empresa que tinha por objeto social a realização de operações de *factoring* era a entidade denominada *Free Way Fomento Mercantil Ltda.*, empresa fictícia criada, segundo o relatório da Fiscalização, para fraudar o Fisco.

A embargante, ao contrário, tinha por objeto social atividades tipicamente comerciais. Consta da DIPJ do ano base 2005 que a sua atividade econômica era o **comércio atacadista de artigos de armarinho** (fl. 88).

Mas se isso não bastasse, ao examinar a cláusula primeira do **Aditivo nº 03 Após Consolidação** (fls. 75 e 76), que alterou o contrato social da embargante, percebe-se que entre as diversas atividades que constituem seu objeto não se acha a de *factoring*.

*CLÁUSULA PRIMEIRA - DAS ALTERAÇÕES DE ENDEREÇO E OBJETIVO DA FILIAL - A filial nº 04, com NIRE: 2490011373-1 e CNPJ: 08.326.720/0005-87, está situada na Av. Cap. Mor Gouveia, nº 1364 - Cidade da Esperança - CEP: 59070-4000 - Nata/RN, e neste ato fica transferida para a Rua Leonel Leite, n.º 1377 - Lojas Arco 204C, 205C e 206C - Shopping 10 - Alecrim - CEP: 59037-820 - Natal/RN, e passa a ter o seguinte objetivo: Comércio varejista de miudezas, confecções, papelaria, tecidos, aviamentos, plásticos ferragens, perfumes, produtos de higiene pessoal, produtos de higiene e limpeza e conservação domiciliar, artigos para presentes, papel, papelão, cartolina, cartão e seus artefatos, artigos escolares e de escritório, brinquedos e artigos recreativos, alumínio, inox, artigos para os serviços de cama, mesa, copa e cozinha, utilidades domésticas, eletro-portáteis, artigos de embalagens e descartáveis, equipamentos e suprimentos para informática. (fl. 75) (g.n.)*

Observe-se que o próprio relatório de diligência identificou como causa de alguns pagamentos a compra de mercadorias:

*Itens 19-23 (R\$ 3.806,86) - tendo havido a comprovação documental do pagamento de compra de mercadorias, esse valor será excluído da tributação sobre pagamento a beneficiário não identificado;*

*Itens 24-27 (R\$ 21.342,67) - tendo havido a comprovação documental do pagamento de compra de mercadorias, esse valor será excluído da tributação sobre pagamento a beneficiário não identificado; (fl. 4.525) (g.n.)*

Como se constata, a embargante não tinha formalmente a atividade de *factoring* dentre as que constituíam seu objeto social. Mas, ainda que tal atividade fosse objeto social da empresa, a pretensão de tributar a diferença entre o valor de face do título e o valor pago por sua aquisição seria inviável, pois o percentual de desconto varia de acordo com alguns fatores, tais como o emitente e a espécie do título, o prazo para resgate, o grau de risco, os juros praticados pelas instituições financeiras etc.

Por essas razões, a receita nas atividades de *factoring* só pode ser aferida diante do respectivo contrato. Mas se o contrato existisse e fosse apresentado, já não subsistiria o lançamento com base na presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/1996. O tratamento tributário havia de ser o específico para aquele tipo de receita.

Eis a razão pela qual o acórdão embargado não se deteve na análise desse ponto; afinal, os depósitos em conta bancária poderiam ser oriundos de qualquer atividade.

Por fim, convém registrar que é pacífico o entendimento segundo o qual é desnecessário que, ao proferir a decisão, o órgão julgador aprecie expressamente todas as questões trazidas pela recorrente. Basta que existam fundamentos válidos e suficientes para dar respaldo à decisão, e que esta contenha uma resposta à pretensão deduzida pela contribuinte.

### Conclusão

Pelo exposto, voto por acolher parcialmente os embargos de declaração, com efeitos infringentes, apenas para corrigir as seguintes inexactidões materiais:

a) vincular os valores considerados, no auto de infração de Imposto de Renda na fonte, como pagamento sem causa a beneficiário não identificado, às datas dos respectivos débitos em conta corrente, conforme demonstrado no quadro abaixo:

| Pagamento sem causa a beneficiário não identificado |            |            |           |
|-----------------------------------------------------|------------|------------|-----------|
| Data                                                | Valor      | Data       | Valor     |
| 01/03/2005                                          | 96.201,50  | 01/04/2005 | 7.000,00  |
| 01/03/2005                                          | 23.139,72  | 01/04/2005 | 20.052,00 |
| 01/03/2005                                          | 113.926,54 | 02/05/2005 | 40.000,00 |
| 01/03/2005                                          | 4.191,22   | 02/05/2005 | 10.382,28 |
| 01/03/2005                                          | 6.735,18   | 02/05/2002 | 7.500,00  |
| 01/03/2005                                          | 4.000,00   | 01/07/2005 | 4.000,00  |
| 01/04/2005                                          | 7.465,60   | 04/07/2005 | 5.506,00  |

b) excluir do lançamento de Imposto de Renda na fonte o valor de R\$ 101.086,92 (reajustado), relativo ao débito em conta corrente de R\$ 65.706,50, em 13/05/2005;

No mais, ratifica-se a parte dispositiva do Acórdão nº 1301-001.921, especificamente no tange à exclusão dos valores depositados na conta corrente cujas origens foram confirmadas, bem como a exclusões dos débitos que representam pagamentos oriundos de contratos de *factoring*, conforme demonstrado no acórdão.

*(assinado digitalmente)*

Roberto Silva Júnior – Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Flávio Franco Corrêa.

Coube-me a redação do voto vencedor, que se restringe às consequências da imputação de práticas tributadas em lançamento de ofício com embasamento no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995, perante a alegação de que existe erro nas datas apontadas no auto de infração, para a ocorrência de tais práticas.

Esclareça-se, antes de tudo, que os fatos geradores de que se cogita referem-se a lançamentos a débito no extrato da conta bancária nº 1359633, agência 3070, no Bradesco. Segundo a Embargante, há divergência entre as datas de realização dos citados lançamentos bancários e as datas consignadas no auto de infração, com referência às práticas tributadas na forma do artigo 61 da Lei nº 8.981/1995, consoante o quadro a seguir:

| Dados do auto de infração |            | Dados do extrato bancário |            |
|---------------------------|------------|---------------------------|------------|
| Data                      | Valor      | Data                      | Valor      |
| 28/02/2005                | 96.201,50  | 01/03/2005                | 96.201,50  |
| 28/02/2005                | 23.139,72  | 01/03/2005                | 23.139,72  |
| 28/02/2005                | 113.926,54 | 01/03/2005                | 113.926,54 |
| 28/02/2005                | 4.191,22   | 01/03/2005                | 4.191,22   |
| 28/02/2005                | 6.735,18   | 01/03/2005                | 6.735,18   |
| 28/02/2005                | 4.000,00   | 01/03/2005                | 4.000,00   |
| 31/03/2005                | 7.465,60   | 01/04/2005                | 7.465,60   |
| 31/03/2005                | 7.000,00   | 01/04/2005                | 7.000,00   |
| 31/03/2005                | 20.052,00  | 01/04/2005                | 20.052,00  |
| 29/04/2005                | 40.000,00  | 02/05/2005                | 40.000,00  |
| 29/04/2005                | 10.382,28  | 02/05/2005                | 10.382,28  |
| 29/04/2005                | 7.500,00   | 02/05/2002                | 7.500,00   |
| 27/06/2005                | 4.000,00   | 01/07/2005                | 4.000,00   |
| 29/06/2005                | 5.506,00   | 04/07/2005                | 5.506,00   |

O fato gerador do IRRF previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 é o pagamento despido da comprovação da causa ou da operação, ou efetuado a beneficiário não identificado. O vencimento desse tributo coincide com o dia do pagamento da respectiva importância, a teor do § 2º do aludido artigo 61 da Lei nº 8.981/1995. Ressalte-se, pois, que a lei destaca cada pagamento para a incidência tributária, vinculando-os a vencimentos diários, sempre coincidentes com as datas em que os correspondentes pagamentos foram efetuados:

*“Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.*

*§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.*

*§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.*

*§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.”*

Nesse rumo, fica patente que o auto de infração tem o vício insanável de imputar à fiscalizada a prática de atos que não ocorreram, uma vez que não se provou terem ocorrido nas datas apontadas no auto de infração.

E não se diga que aí teria havido vício formal ou inexatidão material sujeitos a correção. Vício formal consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato (artigo 2º, parágrafo único, letra “b”, da Lei nº 4.717/1965 - Lei da Ação Popular). Pode-se dizer que o vício formal, segundo uma concepção restrita, é aquele que se verifica no próprio documento que exterioriza o ato administrativo, ou, segundo uma concepção ampla, é a mera desobediência ao rito procedimental, como ensina Maria Sylvia Zanella Di Pietro<sup>1</sup>:

*“Encontram-se na doutrina duas concepções da **forma** como elemento do ato administrativo:*

*1. uma concepção **restrita**, que considera forma como **exteriorização do ato**, ou seja, o modo pelo qual se exterioriza; nesse sentido, fala-se que o ato pode ter a forma escrita ou verbal, de decreto, portaria, resolução etc;*

*2. uma concepção **ampla**, que inclui no conceito de forma, não só a exteriorização do ato, mas todas as formalidades que devem ser observadas durante o processo de formação da vontade da Administração, e até os requisitos concernentes à publicidade do ato.*

*“... É verdade que, na concepção restrita de **forma**, considera-se cada ato isoladamente; e na concepção ampla, considera-se o ato dentro de cada **procedimento**. Neste último, existe, na realidade, uma sucessão de atos administrativos preparatórios da decisão final; cada ato dever ser analisado separadamente em seus cinco elementos; sujeito, objeto, forma, motivo e finalidade.*

Por outro lado, inexatidão material é aquele equívoco que, uma vez corrigido, não altera o conteúdo da decisão<sup>2</sup>. A doutrina do Código de Processo Civil traz o exemplo clássico da inversão do nome das partes, quando o nome do autor é trocado pelo nome do réu, e vice-versa. Alexandre Freitas Câmara descreve outra situação hipotética de erro material: quando, por exemplo, o juiz condena o réu a pagar R\$ 20.000,00 ao autor, acrescidos da cláusula penal moratória de 10%, no total de R\$ 24.000,00. Pela leitura da sentença, percebe-se o erro de cálculo, mas fica claro que o réu foi condenado a pagar R\$ 20.000,00 acrescidos da

<sup>1</sup> Direito administrativo, 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2000, p. 192.

<sup>2</sup> CÂMARA, Alexandre Freitas. Lições de processo civil, vol. I, 3ª edição. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 1999, p. 375/376.

cláusula penal moratória de 10%, pouco importando, para a condenação, o erro matemático cometido pelo juiz<sup>3</sup>.

Portanto, não é possível acolher a possibilidade de vício formal – já que não se vislumbra defeito no instrumento ou no procedimento – como também impende rechaçar a possibilidade de inexatidão material, considerando que a correção da data da ocorrência do fato gerador provocaria alteração no cômputo dos juros moratórios, a repercutir, indubitavelmente, no crédito tributário constituído de ofício.

Ademais, sólida jurisprudência deste Conselho repudia a correção da data da ocorrência do fato gerador na instância julgadora, já que se trata de vício material:

*“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 2004 NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.*

*A confusão na descrição do fato impositivo e o erro na eleição da data do fato gerador caracterizam vícios substanciais do lançamento efetuado.” (acórdão nº 1102-001.151, sessão de 30/07/2014, relator João Otávio Oppermann Thomé)*

*“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999, 2000*

*NULIDADE DE LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O ÂMBITO DO VÍCIO FORMAL.*

*Vício formal é aquele verificado de plano no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade representada (declarada) por meio do ato administrativo de lançamento. Espécie de vício que não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador, à base de cálculo, ao sujeito passivo, etc. A indicação defeituosa ou insuficiente da infração cometida, da data em que ela ocorreu, do montante correspondente à infração (base impositiva); e dos documentos caracterizadores da infração cometida (materialidade), não configura vício formal.” (acórdão nº 9101-002.146, sessão de 07/12/2015, relator Rafael Vidal de Araújo)*

*“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ*

*Data do fato gerador: 31/12/2002*

*EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.*

*Constatada a efetiva ocorrência de omissão nos fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido, cabe conhecer e acolher os embargos, para corrigi-la.*

*IRPJ ERRO NA DETERMINAÇÃO DO FATO GERADOR*

<sup>3</sup> Idem.



Processo nº 10469.721463/2010-45  
Acórdão n.º **1301-002.126**

**S1-C3T1**  
Fl. 4.783

---

*A data fato gerador do IRPJ, no caso de disponibilização de lucros acumulados durante o ano de 2001, por efetiva distribuição ou por eventos que causem a disponibilização de lucros acumulados, é 31/12/2001, tornando nulo por vício material o lançamento efetuado que considerou a data do fato gerador 31/12/2002.” (acórdão nº 1402-001.367, sessão de 10/04/2013, relator Frederico Augusto Gomes de Alencar)*

Feitas as presentes considerações, acolho as razões da Embargante para afastar do lançamento de imposto de renda na fonte os valores para os quais a diligência identificou divergência na data da ocorrência do fato gerador.

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Flávio Franco Corrêa