



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10830.727215/2015-47
ACÓRDÃO	1402-007.126 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de outubro de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL

SÍNTESE FOMENTO MERCANTIL LTDA ME

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

OMISSÃO DE RECEITA. PRESUNÇÃO. DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS

Deve ser exonerado o crédito tributário lançado por presunção de omissão de receita prevista no art 42 da Lei 9.430/96, se a pessoa jurídica apresentar documentos comprobatórios em sua impugnação ou no recurso voluntário, ainda que a autoridade fiscal entenda por desnecessária sua análise.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2010, 2011

RECURSO DE OFÍCIO. CONHECIMENTO. INSUBSTÊNCIA.

O recurso de ofício deve ser conhecido quando o valor exonerado pela autoridade julgadora de primeira instância for superior ao limite fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda, nos termos do art 34, Inciso I do PAF. No entanto deverá ser considerado insubsistente, quando, no mérito, o julgamento do recurso voluntário for considerado procedente integralmente.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário, cancelando integralmente os lançamentos, vencido o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone que dava provimento parcial e mantinha parte do crédito tributário constituído; ii) conhecer do recurso de ofício, para considerá-lo insubsistente, haja vista a exoneração total do crédito tributário lançado.

Sala de Sessões, em 8 de outubro de 2024.

Assinado Digitalmente

Alexandre Iabrudi Catunda – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente processo de créditos constituídos pela fiscalização, mediante a lavratura de autos de infrações, para lançamento de Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e Contribuição para o Pis/Pasep (Pis), no ano-calendário 2010 e 2011, decorrentes de omissão de receitas oriundas de depósitos bancários de origem não comprovada. Os valores dos créditos tributários lançados conforme descrito abaixo, mais juros e multa qualificada de 150%.

Em um primeiro momento o julgamento do recurso voluntário apresentado foi convertido em diligência por duas vezes, desta forma, por bem narrar os fatos, copio o Relatório da Resolução 1402-001.677, que determinou a primeira diligência, completando com os fatos que se sucederam:

1. Trata-se de Recurso de Ofício (fl. 7.623) e de Recurso Voluntário (fls. 7.658-7.726 e docs. anexos), interpostos em face de Acórdão nº 12-83.176, da 12ª Turma da DRJ/RJO (fls. 7.621-7.642), em sessão realizada na data de 27 de julho de 2016, por meio do qual o referido Órgão julgou parcialmente procedente as Impugnações apresentadas pela Contribuinte (fl. 2.759-2.833 e docs. anexos) e pelos responsáveis, Flávio Roberto do Prado (fls. 7.560-7.575 e docs. anexos) e Ricardo Guaiume (fls. 7.577-7.592 e docs. anexos), de forma a manter parte do crédito tributário lançado em desfavor da Contribuinte.

I. Termo de Verificação Fiscal (TVF), Autos de Infração (AIs), Impugnações, DRJ e Recurso Voluntário (RV)

2. Por economia e celeridade processual, transcreve-se o Relatório da Resolução dessa Turma (fls. 7.899-7.907).

Por sua completude, adoto integralmente o relatório apresentado no Acórdão no 12-83.176, julgado em 27 de julho de 2016, pela 120 Turma da DRJ/RJO, complementando-o ao final com as atualizações processuais pertinentes.

Trata o presente processo de créditos constituídos pela fiscalização, mediante a lavratura de autos de infrações, para lançamento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, nos anos calendário 2010 e 2011, decorrentes da omissão de receitas oriundas de depósitos bancários de origem não comprovada, como os seguintes valores originais:

IRPJ - R\$ 12.464.190,23 CSLL - R\$ 4.489.415,29 PIS - R\$ 799.727,99 COFINS - R\$ 3.684.744,77 No termo de verificação de fls. 2695/2720 a fiscalização informou, em síntese, que:

- a) Iniciou a fiscalização no contribuinte, que tem por atividade o fomento mercantil — Factoring, em 16/04/2015, ocasião em que solicitou a apresentação de todos os livros fiscais e contábeis com documentos de suporte, assim como todos os extratos bancários dos anos-calendário 2010 e 2011;
- b) Após vários pedidos de prorrogação o contribuinte atendeu completamente ao TIF, em 11/06/2015, ocasião em que tomou ciência do Termo de Prosseguimento da Ação Fiscal no 02, com a informação de que os documentos entregues seriam analisados;
- c) A partir dos extratos bancários apresentados pelo contribuinte, elaborou planilhas organizadas, por conta bancária e ordem cronológica, com as somas individuais e totalização mensal dos depósitos/créditos lançados nas contas-correntes dos bancos Bradesco S/A, Real S/A, Santander S/A, Itaú S/A e Caixa Econômica Federal;
- d) Referidas planilhas foram entregues ao contribuinte através do TIF no 03 com a orientação de que as examinasse e apresentasse documentação hábil e idônea comprobatória da origem dos depósitos/créditos indicados na planilha, bem como esclareceu sobre a possibilidade de apontar transferências entre contas próprias, estornos e cheques devolvidos, passíveis de exclusão, desde que acompanhados de documentação comprobatória;
- e) O contribuinte manifestou-se acerca do TIF nº 03 afirmando que a movimentação financeira decorre da atividade de Factoring, conforme consta em seu Contrato Social e cadastro na ANFAC — Associação Nacional de Fomento Comercial, da qual é filiada desde 20/12/2005. Explicou que a atividade consiste na compra de títulos de crédito com desconto de pequena parcela prevista em

contrato e conhecida como "fator", de maneira que os valores creditados não correspondem à sua receita;

f) Ainda, acerca do TIF nº 03, o contribuinte argumentou ter entregado todos os contratos, o que não ocorreu, visto que foram apresentadas as cópias de contratos dos meses de julho/2010 a maio/2011, a título de amostra, solicitada pela fiscalização no TIAF, mesmo assim, não contêm qualquer comprovação ou demonstração dos créditos depositados nas contas bancárias, serviram apenas para verificação da atividade de factoring;

g) O contribuinte também apontou diversos valores de transferências de sua própria titularidade e de valores estornados que foram indevidamente incluídos na planilha da fiscalização, de modo que apresentou planilha com os valores a serem retirados. Diante da manifestação do contribuinte a fiscalização emitiu o TIF nº 04 em que deu ciência ao mesmo das correções e exclusões que foram acatadas, bem como pediu mais esclarecimentos sobre algumas transferências entre contas próprias apontadas pelo contribuinte;

h) Através do TIF nº 05, solicitou novos esclarecimentos sobre transferências bancárias e apresentou ao contribuinte nova planilha (fls. 2.389/2.624) com as exclusões dos créditos de transferências e estornos comprovados pelo contribuinte, mantidos os não comprovados. Após receber novos esclarecimentos sobre transferências de mesma titularidade emitiu o TIF nº 06 expurgando os créditos comprovados;

i) Depois de responder ao TIF nº 05, em 21/10/2015, o contribuinte não apresentou novos elementos que demonstrassem a origem contratual dos depósitos bancários e sua contabilização, embora tenha obtido mais de seis meses de prazo para apresentar elementos de prova;

j) Verificando as declarações prestadas pelo contribuinte em DIPJ e DCTF, nos anos-calendário 2010 e 2011, constatou uma diferença anual declarada a menor quando comparadas com a movimentação financeira daqueles períodos;

k) As operações de aquisição de títulos de crédito são realizadas através de contratos que podem englobar diversas duplicatas e cheques pré-datados, com vencimentos em vários meses subsequentes ao da compra dos direitos, de modo que a atividade exige a manutenção de demonstrativos e livros auxiliares, além do comercial e fiscal, que não foram apresentados pelo contribuinte para justificar os depósitos bancários como decorrentes da atividade de factoring;

l) Verificando a divergência existente entre as receitas declaradas na DIPJ e as observadas na movimentação financeira, realizou a recomposição da base de cálculo para apuração do IRPJ e da CSLL reflexa, conforme demonstrou às fls. 2.710/2.713;

m) Na apuração das diferenças de PIS e COFINS fez incidir sobre as receitas omitidas as alíquotas do regime não cumulativo, de cujo resultado subtraiu os

valores que foram declarados pelo contribuinte, conforme explicitado nos quadros de fls. 2.714/2.716;

n) Qualificou a multa de ofício tendo em vista a existência de procedimento tributário repetitivo ao longo dos anos-calendário 2007 a 2011, pelos mesmos motivos, o que trouxe a convicção da utilização de meios fraudulentos e de conluio dos sócios no sentido de burlar os tributos devidos, com manifesta prática reiterada de sonegação fiscal, tanto nas declarações da pessoa jurídica como nas declarações de pessoa física, ilícito que constitui crime previsto nos artigos 1º, II e 20, I da Lei no 8.137/90;

o) Pelo exposto no relatório fiscal foram constatados fatos que demonstram a sujeição passiva solidária dos sócios, Sr. FLÁVIO ROBERTO DO PADO e Sr. RICARDO GUAÍUME, por estar caracterizada a prática de atos com excesso de poderes e de infração à lei, nos termos do artigo 135 do CTN.

Inconformados com a autuação, da qual tomaram ciência em 10/12/2015, o contribuinte, SÍNTESE FOMENTO MERCANTIL LTDA ME, e os sujeitos passivos solidários, Sr. FLÁVIO ROBERTO DO PADO e Sr. RICARDO GUAÍUME, apresentaram, respectivamente, as impugnações de fls. 2.759/2.833, 7.560/7.575 e 7.577/7.592, em 11/01/2016, alegando, em síntese, que:

Impugnação do contribuinte:

- a) A impugnação é tempestiva;
- b) Houve erro na capitulação legal adotada pela fiscalização a fim de arrolar os sócios na solidariedade passiva, com base no artigo 135, III do CTN, que prevê a responsabilidade pessoal e não solidária, esta, com previsão no artigo 134 do mesmo código;
- c) A se confirmar a responsabilidade tributária com base no artigo 135, III do CTN restará configurado o erro na eleição do sujeito passivo, em relação ao contribuinte, pois sob este fundamento a responsabilidade pelas exigências é deslocada para o sujeito com responsabilidade pessoal e exclui a responsabilidade do contribuinte. Colaciona doutrina e jurisprudência do STJ;
- d) A fiscalização cometeu ilegalidades e irregularidades no procedimento fiscal que ensejam o cancelamento das exigências. Na primeira análise do Termo de Verificação constatou que o fiscal mesclou métodos de apuração do lucro (real e arbitrado) criando verdadeira anomalia tributária;
- e) Não houve qualquer informação, fundamento ou breve comentário sobre as condições da escrituração contábil da Impugnante ou sobre a consistência da apuração no LALUR e DIPJs.
- f) Com base em suposta falta de apresentação de documentos a fiscalização lavrou autos de infração com base na movimentação financeira, a qual não representa a sua receita, nem o lucro efetivo auferido pela empresa, em razão da

atividade exercida, onde sempre haverá divergência entre a movimentação financeira e as receitas declaradas na DIPJ;

g) Na atividade de factoring somente a diferença entre o valor de face dos títulos e o valor pago na sua aquisição corresponde à receita tributável, logo, os depósitos bancários não podem ser considerados como receita, nem como lucro;

h) Constatou que alguns meses de balancetes constantes de CD entregue ao fiscal não foram juntados ao processo, de forma que os apresenta com a impugnação. Se a documentação fiscal, contábil e financeira não fossem hábeis ou estivessem em desacordo com a legislação tributária e comercial, caberia à fiscalização demonstrar tal situação e arbitrar o lucro, mas não o fez;

i) O Termo de Verificação e os autos-de infração não são claros quanto ao critério adotado na apuração dos supostos débitos. A autoridade autuante não indicou os pressupostos de fato e de direito em que fundou sua decisão de considerar a apuração do lucro realizada pela Impugnante, nem recompôs a base de cálculo observando as normas do lucro real;

j) Na autuação fiscal, fundamentada em omissão de rendimentos com base em volumosa movimentação financeira, não poderia o fisco ter reconhecido como válida a escrituração da Impugnante nos livros Diário e Razão, nem utilizar os rendimentos declarados nas DIPJs para fazer o rateio mensal, a fim de excluir da tributação complementar as receitas já declaradas pela impugnante;

k) O critério de rateio adotado pela fiscalização não encontra fundamento legal e revela descon sideração pelas declarações contidas nas fichas 11 e 16 da DIPJ 2011, o mesmo ocorrendo em relação ao ano-calendário 2011.

l) A fiscalização instaurou verdadeira contradição ao reconhecer a apuração do lucro realizada pela Impugnante e adicionar os depósitos bancários, mas deixando de recompor a base de cálculo na forma da legislação, excluindo os gastos com a aquisição dos títulos de crédito. Em seguida aplicou as alíquotas do imposto, inclusive com adicional, resultando em imposto majorado e distorcido;

m) Deveria a autoridade fiscal ter aplicado o arbitramento do lucro, já que encontrou diferença entre a movimentação financeira e a receita declarada na DIPJ, por força do artigo 47, II, "a" e VII da Lei no 8.981/95. A fiscalização preferiu não declarar a imprestabilidade dos documentos para não se ver obrigada a efetuar o arbitramento do lucro, o que resultaria em autuação menos gravosa e expressiva;

n) Ainda que fosse possível aplicar a presunção legal do artigo 42 da Lei no 9.430/96 no caso em análise, a base de cálculo do IRPJ pela sistemática do lucro real jamais poderia ser a soma dos créditos bancários de origem não comprovada, pois a todas as pessoas optantes pelo lucro real é assegurado o direito de deduzir despesas operacionais, e no caso das empresas de factoring, subtrair os valores correspondentes à aquisição dos títulos de créditos negociados;

- o) Tivesse o fisco optado pelo arbitramento a base de cálculo corresponderia a 38,40% dos depósitos bancários supostamente não comprovados, o que resultaria na exigência de imposto três vezes menor que o lançado, por exemplo, em relação ao AC 2010. Seja pela falta de arbitramento, seja pela irregularidade na recomposição da base de cálculo pelo lucro real, os autos de infração são totalmente imprestáveis, eivados de vícios e erros materiais que maculam as exigências;
- p) As exigências de PIS e COFINS estão vinculadas ao lançamento principal de IRPJ, logo o erro material já demonstrado na determinação dos débitos com base no lucro real faz com que não prevaleça a apuração das referidas contribuições pelo regime não cumulativo.
- q) Caberia à fiscalização apurar eventuais exigências de IRPJ adotando a sistemática do lucro arbitrado, por consequência, as exigências reflexas de PIS e COFINS deveriam ter sido formalizadas, necessariamente, na sistemática cumulativa;
- r) Sendo a apuração das referidas contribuições realizadas com base no faturamento mensal, não pode a fiscalização ignorar as receitas registradas nos livros diário e razão e, simultaneamente, adicionar receita apurada com base em rateio e movimentação financeira;
- s) Na apuração da receita bruta a fiscalização deveria ter considerado o tratamento dado à atividade de factoring e utilizado o "fator" estipulado nos contratos, ou sua média, ou a média com base no "fator" divulgado diariamente pela ANFAC, como ocorreu na fiscalização relativa ao ano-calendário 2009. Na atividade de factoring a receita bruta corresponde ao "fator", que representa a diferença entre o valor de face do título e o valor de aquisição, o que foi reconhecido pelo fisco no ADN Cosit no 31/1997 e no artigo 10, 3º do Decreto no 4.524/02;
- t) A presunção legal contida no artigo 42 da Lei no 9.430/96 não autoriza a autoridade fiscal a desqualificar a atividade empresarial desenvolvida pelo contribuinte e alegar que não é proveniente de fomento mercantil, sem comprovar o auferimento de receitas de outra atividade empresarial;
- u) Ainda que fosse possível sustentar o uso da presunção, o referido instituto não seria aplicável na situação em análise, pois todos os depósitos registrados nas contas correntes da Impugnante têm origem comprovada, pelos documentos que foram apresentados à fiscalização e novamente juntados ao processo;
- v) A partir dos documentos disponibilizados à fiscalização era possível identificar os valores de face e de aquisição das duplicatas e cheques, no entanto, a operação de identificação era trabalhosa circunstância que influenciou na decisão do fiscal de utilizar a presunção legal para efetuar o lançamento;
- w) Os demonstrativos elaborados pela autoridade fiscal possuem graves erros de preenchimento, pois foram relacionados nas planilhas valores referentes a

cheques devolvidos, transferência entre contas de mesma titularidade e outras operações que não podem compor a suposta base tributável, demonstrando a imperícia na determinação da base de cálculo da exação e evidenciando a absoluta incerteza e iliquidez dos créditos;

x) Admitindo que a apuração deveria ter sido realizada com base no arbitramento do lucro, as operações ocorridas no 1º, 2º e 3º trimestre de 2010, foram alcançadas pela decadência, com base no artigo 150, 4º do CTN, logo, a exigência de IRPJ e CSLL daqueles períodos deve ser excluída;

y) Também foram alcançadas pela decadência as exigências de PIS e COFINS sobre as operações ocorridas entre 01/01 a 09/12/2010, considerando a autuação em 10/12/2015 e que o fato gerador ocorre em cada operação que comporá o seu faturamento;

z) A imposição da multa exasperada de 150% pressupõe a demonstração inequívoca de conduta dolosa do contribuinte, ou seja, é ônus do fisco demonstrar os procedimentos tidos como fraudulentos, com o objetivo de evadir-se do cumprimento da obrigação tributária;

aa) A impugnante não foi reiteradamente fiscalizada de 2007 a 2011, mas somente em relação aos anos-calendários 2007 e 2009, sendo que na primeira o multa agravada foi afastada em definitivo pelo CARF e na segunda, não houve agravamento da multa de ofício. Em ambos os casos os lançamentos também se referiam à omissão de rendimentos com base em depósitos bancários. Cita súmulas CARF 14 e 25. Não houve comprovação de conduta dolosa;

bb) Requer a realização de perícia nos documentos contábeis, fiscais e financeiros da Impugnante de todo o período autuado, com objetivo de verificar a realidade das alegações e afirmações apresentadas pela defesa. Indica quesitos e perito e junta cópias dos documentos a serem examinados;

cc) Pleiteia que as razões de defesa apresentadas para o IRPJ sejam igualmente consideradas no julgamento dos autos de tributos reflexos, cancelando-os igualmente;

Impugnação dos sujeitos passivos solidários, Sr. FLÁVIO ROBERTO DO PADO e Sr. RICARDO GUAIUME:

dd) A impugnação é tempestiva, conforme evidencia o protocolo de entrega;

ee) Houve erro na capitulação legal adotada pela fiscalização a fim de arrolar os sócios na solidariedade passiva, com base no artigo 135, III do CTN, que prevê a responsabilidade pessoal e não solidária, esta, com previsão no artigo 134 do mesmo código;

ff) Persistindo a fundamentação do artigo 135, III do CTN, necessário que a fiscalização comprovasse a conduta dolosa, para atribuir responsabilidade pessoal dos sócios. Neste sentido colaciona doutrina e jurisprudência que reafirmam a sua tese;

gg) Além da conduta dolosa, o ato contrário à lei ou com excesso de poderes deverá ser contrário aos interesses da pessoa jurídica, mas atendendo tão-somente aos interesses do infrator, para que as sanções correlatas recaiam sobre a pessoa do sócio e não sobre a sociedade. Deve caracterizar ilícito societário grave praticado pelo administrador em seu interesse pessoal, em prejuízo do interesse e finalidade da sociedade;

hh) A solicitação de quebra do sigilo bancário solicitada pelo N,'PF e deferida pelo Poder Judiciário não foi comunicada aos Impugnantes e não representam prova de conduta dolosa, mas da existência de investigação que pode findar sem qualquer acusação formal;

ii) Requer o afastamento da responsabilidade atribuída aos sócios, pois no Termo de Verificação não há qualquer demonstração e comprovação da conduta dolosa dos Impugnantes que justifique a inclusão no pólo passivo da exação;

jj) Em nome da economia processual, reitera e adota os argumentos de defesa apresentados pela pessoa jurídica, da qual é administrador, constantes dos mesmos autos e protocolados na mesma data.

Passo, agora, a complementar o relatório acima colacionado.

A Impugnação foi julgada parcialmente procedente, pela DRJ/RJ, nos seguintes termos:

- a) REJEITAR a preliminar de nulidade e INDEFERIR o pedido de perícia;
- b) DAR PROVIMENTO PARCIAL às impugnações dos sujeitos passivos, arrolados por responsabilidade solidária, no sentido de EXCLUIR a responsabilidade tributária passiva em relação aos sócios, Sr. RICARDO GUAÍUME e Sr. FLÁVIO ROBERTO DO PADO•,
- c) DAR PROVIMENTO PARCIAL à do sujeito passivo, contribuinte, no sentido de AFASTAR a QUALIFICAÇÃO da multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%; EXCLUIR dos créditos de PIS e COFINS os valores correspondentes ao período de 01 a 11/2010, alcançado pela DECADÊNCIA; MANTER os créditos de IRPJ e CSLL, integralmente, e os de PIS e COFINS, do período de 12/2010 a 12/2011, nos valores abaixo relacionados, acrescidos de multa e juros:

IRPJ - R\$ 12.464.190,23 CSLL - R\$ 4.489.415,29 PIS - R\$ 347.757,23 COFINS - R\$ 1.602.940, 17

Tal decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: APOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA

JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2010, 2011 OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITO BANCÁRIO. PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA. INVERSÃO. LANÇAMENTO. PROCEDÊNCIA.

É procedente o lançamento realizado a partir da presunção legal de omissão de receitas, na ausência de comprovação da origem dos depósitos bancários pelo

sujeito passivo, mediante apresentação de documentação hábil e idônea concatenada com os valores individualizados.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. DIVERGÊNCIA. ARBITRAMENTO DO LUCRO. EXCEPCIONALIDADE.

A falta de escrituração de depósitos bancários não é suficiente para sustentar a desclassificação da escrituração contábil e justificar o arbitramento do lucro, se é possível ao Fisco apurar o tributo com base no regime de tributação adotado pelo contribuinte à época dos ingressos.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. FRAUDE E CONLUÍO. COMPROVAÇÃO AUSÊNCIA. INPROCEDÊNCIA.

É improcedente a qualificação da multa de ofício quando a fiscalização não logra êxito em comprovar de forma cabal a ocorrência de fraude e conluio.

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CONTROVAÇÃO. AUSÊNCIA. EXCLUSÃO.

A responsabilidade tributária pessoal exige que os atos praticados com infração à lei ou excesso de poderes sejam cabalmente comprovados pela fiscalização, sem o que se deve excluir a sujeição passiva.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2010, 2011 DECADÊNCIA. PIS E COFINS.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO. DIES A QUO. OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

É decadente a parcela do crédito lançado de PIS e COFINS, pelo decurso do prazo quinquenal, contados da data de ocorrência dos fatos geradores, haja vista tratar-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, em que houve antecipação de pagamento.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano calendário: 2010, 2011 PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO Indefere-se o pedido de perícia quando prescindível ao deslinde do caso. A perícia constitui prova especial diante de dúvida ou incerteza que se imponha como obstáculo à formação do convencimento do julgador e à solução do litígio.

TRIBUTOS REFLEXOS (CSLL, PIS, COFINS)

Aplicam-se, no julgamento dos autos de tributos reflexos, as mesmas razões de decidir utilizadas na fundamentação da decisão acerca da impugnação ao lançamento do IRPJ, nos pontos em que não tenha havido argumentação específica em relação aos tributos reflexos.

3. [...]

Inconformada com a decisão de primeira instância a contribuinte interpôs Recurso Voluntário a este Conselho, repisando os argumentos propostos em sede de Impugnação.

Exponho abaixo a estruturação dos argumentos da Recorrente no Recurso Voluntário, também indicando as folhas em que se encontram, a fim de facilitar o exame do instrumento recursal:

1. DA DECISÃO RECORRIDA (e-fl. 7.659)
2. DA TEMPESTIVIDADE DO RECURSO (e-fl. 7.661)
3. NÃO ENFRENTAMENTO DE TODOS OS PONTOS SUSCITADOS NA IMPUGNAÇÃO - RETORNO DOS AUTOS À DRJ/RJO PARA NOVA APRECIÇÃO (e-fl. 7.661)
 - 3.1. DA OFENSA AO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA (e-fl. 7.665)
 - 3.2. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS ELIDE A PRESUNÇÃO LEGAL (e-fl. 7.669)
 - 3.2.1. AQUISIÇÃO DE DUPLICATAS VINCENDAS COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS (e-fl. 7.671)
 - 3.2.2. AQUISIÇÃO DE CHEQUES VINCENDOS COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS (e-fl. 7.678)
 - 3.3. INCONSISTÊNCIA DOS DEMONSTRATIVOS ELABORADOS PELA AUTORIDADE AUTUANTE AUSÊNCIA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DAS EXIGÊNCIAS (e-fl. 7.672)
4. NÃO ARBITRAMENTO DO LUCRO OFENSA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE (e-fl. 7.685)
 - 4.1. DA CONTRADIÇÃO NO ACÓRDÃO RECORRIDO (e-fl. 7.685)
5. AUTOS DE INFRAÇÃO DE PIS E COFINS – INDEVIDA DESQUALIFICAÇÃO DO REGIME DE APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES (e-fl. 7.699)
6. ATIVIDADE DE FACTORING - APLICAÇÃO DO FATOR DIVULGADO PELA ANFAC (e-fl. 7.701)
7. INADEQUAÇÃO DA PRESUNÇÃO DO ARTIGO 42 DA LEI NO. 9.430/1996 EM ATIVIDADE NA QUAL O DEPÓSITO NÃO CARACTERIZA RECEITA - CONTRADIÇÃO (e-fl. 7.701)
8. DA DECADÊNCIA DOS AUTOS DE INFRAÇÃO DE IRPJ E CSLL (e-fl. 7.724)
9. DA DECADÊNCIA DOS VALORES EXIGIDOS NOS AUTOS DE INFRAÇÃO DE PIS E COFINS (e-fl. 7.724)
10. PERÍCIA CONTÁBIL, FISCAL E FINANCEIRA (e-fl. 7.725)
11. DEMAIS LANÇAMENTOS REFLEXOS (e-fl. 7.726)
12. DO PEDIDO FINAL (e-fl. 7.726)

Ainda, quanto ao trâmite processual, registre-se que, por força das previsões dos artigos 25, alínea b e artigo 34, inciso I, ambos do Decreto no 70.235/72, faz-se necessária a apreciação de Recurso de Ofício.

Acrescento ainda, que não há Contrarrazões pela PGFN, até o momento.

II. Resolução CARF, Relatório e Manifestação da Recorrente

4. Em análise aos Autos, essa Turma entendeu que deveria haver a conversão do julgamento em diligência (fls. 7.898-7.911). O motivo para o entendimento foi de que a fiscalização desconsiderou a comprovação da origem dos depósitos realizados em contas da Recorrente, mas, mesmo assim, apurou os tributos, o que demonstraria incongruência. Não foi constatada também manifestação clara e conclusiva pela DRJ sobre os documentos juntados após a impugnação (fl. 7.911).

5. Com base nisso, o colegiado baixou em diligência para que a Autoridade fiscal procedesse o seguinte (fl. 7.911).

a) que a autoridade fiscal designada para realização da diligência verifique se os documentos juntados entre as e-fls 4328-7556 são suficientes para comprovar, total ou parcialmente, a origem dos depósitos bancários questionados no auto de infração, bem como a caracterização da atividade de *factoring*.

b) em caso afirmativo, deverá ser feito o cálculo nos presentes autos, determinando-se ainda o valor remanescente de crédito tributário após tal recomposição.

Para tanto, e havendo necessidade, a autoridade fiscal poderá intimar o contribuinte a apresentar documentos complementares e esclarecimentos adicionais que entender cabíveis.

Poderá ainda a autoridade fiscal apresentar os esclarecimentos que julgar necessários à melhor análise de tais fatos.

6. Após a análise deveria a Autoridade fiscal elaborar relatório sobre o resultado da diligência, intimando a Contribuinte, para que, caso quisesse, se manifestasse.

7. Após intimar a recorrente para a apresentação de documentação (fls. 7.913-7.918), a autoridade fiscal apresentou relatório (fls. 10.390-10.400), no qual constatou “que os indícios encontrados na aludida amostragem apontam que uma parte significativa da movimentação bancária do contribuinte, objeto do auto de infração, seria de fato proveniente de sua atividade de *factoring*.”. O relatório será melhor abordado adiante.

8. A recorrente apresentou sua manifestação sobre o relatório (fls. 10.378-10.388). Na petição, ela destaca o tempo elevado usado para a diligência, cerca de vinte meses. Ademais, afirma que houve a troca de entrega de documentação pela sua digitalização, o que gerou uma demora no protocolo, o qual foi feito de maneira fracionada e sem o devido controle. Os documentos foram juntados em ordem lógica e com método definido.

9. Aduz que faltou a compreensão do critério de demonstração adotado pela recorrente, pois os documentos necessários já estavam acostados aos autos. Justifica a demora na verificação, pois são muitos documentos que compõem 12.800 créditos bancários, cuja comprovação dependia de vários outros documentos. Por isso a análise foi feita por amostragem, mas impossível de ser feito com o devido cuidado, como a autoridade consignou. Se houvesse qualquer outro tipo de atividade desempenhada pela recorrente, a mesma seria detectada, sendo que a DRF constatou que a requerente é empresa de fomento. A conclusão da DRF-Campinas fulmina o auto de infração.

10. A autoridade apresentou razões pelas quais não teria condições de apurar o valor remanescente. Após concluir que a recorrente se tratava de empresa de fomento mercantil, não fez o que foi requerido pelo Relator, não sendo feito o recálculo. O auto de infração não se sustenta. Há incongruência entre as alegações da fiscalização e as comprovações.

11. Não é possível cancelar apenas vinte por cento da autuação porque a DRF teria de refazer integralmente o AI, alterando a capitulação legal. A técnica utilizada está equivocada, pois se baseia no fundamento de que a contribuinte seria prestadora de serviços e não factoring. A equipe de fiscalização de 2015 cometeu equívocos. Se não tivesse passado o lapso de dez anos, as instituições bancárias teriam condições de colaborar mais. O critério de rateio mensal é condenável. Na recomposição do lucro real, a autoridade simplesmente adicionou à base de cálculo do IRPJ a totalidade dos depósitos bancários, sem levar em conta os custos da recorrente com a aquisição dos títulos de créditos inerentes à atividade de factoring, o que contraria o Ato Declaratório Cosit nº 51/94 e por via reflexa o Decreto nº 4.524/02. Refazer o cálculo consistiria em alterar a capitulação legal do AI. O erro cometido é insanável. Ao final, requer o reconhecimento de que sua única atividade é a de fomento mercantil, devendo o AI ser cancelado.

Entendendo que a primeira diligência realizada não atendeu a todos os questionamentos elaborados por esta Turma na Resolução nº1402-000.453, o julgamento foi novamente convertido em diligência para:

- a) que a autoridade fiscal designada para realização da diligência, verifique a integridade dos lançamentos que compõem a base de cálculo do auto de infração, para refazer o cálculo nos presentes autos e assim determinar o valor remanescente de crédito tributário devido pela Recorrente, nos termos do “item b” já solicitados na Resolução nº 1402-000.453; ou
- b) apresente os fundamentos para se considerar a amostragem já realizada e com base nesta refaça o cálculo nos presentes autos determinando-se o valor remanescente de crédito tributário devido pela Recorrente.

Os resultados da nova diligência realizada foram relatados no Relatório Fiscal, fls 10.431/10.435.

A recorrente se manifesta a respeito do citado Relatório Fiscal às fls 10.452/10.463.

VOTO

Conselheiro **Alexandre Iabrudi Catunda**, Relator

Da tempestividade e admissibilidade do recurso voluntário

O recurso voluntário é tempestivo e, por possuir todos os requisitos para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

23- Verifica-se que quanto aos demais valores dos créditos constantes das planilhas, não traz o Contribuinte nenhuma comprovação, conforme solicitado pela Fiscalização, tendo sido a última resposta da Fiscalizada apresentada em 21/10/2015, porém não trouxe nenhum novo elemento, nem mesmo sequer uma planilha, que demonstrasse a origem contratual de seus depósitos bancários, relativa à sua atividade de factoring e a sua consequente contabilização, apenas as mesmas citações já anteriormente mencionadas e relativas à transferência de mesma titularidade, as quais após a devida comprovação, foram aceitas pela Fiscalização, ficando sem esclarecimentos os demais créditos/depósitos bancários, apontados nos Anexos, entregues ao Contribuinte;

24- Conforme se verifica do exposto nos itens precedentes, o procedimento fiscal iniciou-se em 16/04/2015, portanto, a Fiscalizada obteve mais de 06 (seis) meses, prazo este mais do que suficiente para buscar e obter os elementos e provas sustentadoras do que afirmou em sua resposta, citada no item 14 deste Termo de Verificação, porém nada apresentou que efetivamente demonstrasse a origem contratual dos seus créditos bancários, com a sua contabilidade e com a sua atividade de factoring;

(...)

28- Como é cedido, as empresas de fomento mercantil adquirem os títulos representativos de direitos creditórios por um valor menor que seu valor de face, ou seja, adquire-os com deságio (Ad valorem + Fator de Compra);

29- Essa operação de aquisição de títulos é efetuada através de um contrato celebrado entre as partes que pode conter, por exemplo diversas duplicatas e diversos cheques (pré-datados) com vencimentos em vários meses;

30- A empresa receberá o seu numerário (com deságio) na data da celebração do contrato, mas a empresa de fomento mercantil receberá os valores (depósitos em sua conta corrente) em vários dias diferentes e em vários meses seguintes;

31- Portanto, um mesmo depósito pode representar o adimplemento contratual parcial (pagamento) de várias empresas;

32- Nota-se que a atividade de fomento mercantil exige obrigatoriamente, além da escrituração comercial e fiscal, que sejam disponibilizados demonstrativos e livros auxiliares detalhados devidamente acompanhados de seus respectivos contratos, borderôs, etc.;

33- O Contribuinte foi intimado várias vezes e teve amplo prazo para trazer a documentação comprobatória de sua alegada atividade de fomento mercantil, mas até a presente data não os apresentou;

34- Assim, constata a Fiscalização, por absoluta ausência de apresentação de documentos comprobatórios, que o Contribuinte auferiu receitas não compatíveis

com as receitas declaradas, constata ainda que omitiu receitas representadas por créditos bancários, cuja origem não foi comprovada, com base na presunção prevista no artigo 42 da Lei no 9.430, de 1996. In verbis:

(...)

Como se vê, pelo trecho do TVF acima colacionado, o auto de infração foi lavrado em virtude de a fiscalizada não ter trazido documentação comprobatória que justificassem operações de *factoring*, motivo pelo qual foi lavrado auto de infração nos termos do art. 42 da Lei 9.430/96.

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.

A autuada, por sua vez, traz em sua impugnação documentos que entende serem suficientes para comprovação das operações da *factoring*, que afirma ser a justificativa desses depósitos, discriminando desta forma:

Como já exaustivamente mencionado, a Impugnante é *factoring* e toda a sua movimentação financeira é oriunda exclusivamente dessa atividade.

Diante disso, cumpre ainda destacar que neste ramo de atividade há diversas formas legais de fomentar a atividade empresarial de outras pessoas jurídicas, podendo ser no pagamento das compras de insumos ou mercadorias para seus clientes e/ou na antecipação dos recebíveis nas vendas de mercadorias ou serviços de seus clientes.

A Impugnante atua apenas na antecipação dos recebíveis de seus clientes. Em outras palavras, quando o cliente da Impugnante realiza vendas a prazo, mas por questões financeiras/fluxo de caixa não pode aguardar até o vencimento de cada duplicata, a Impugnante adquire esses títulos mediante pagamento a vista e suporta o recebimento a prazo, arcando inclusive com a mora e/ou inadimplência do(s) cliente(s) de seu cliente.

Para tanto, como em qualquer atividade mercantil, a Impugnante merece remuneração previamente ajustada com o cliente. Por esta razão, ambas firmam contrato de prestação de serviços (apresentados à Fiscalização, mas que são trazidos novamente aos autos — Doc. 06), no qual ajustam que sobre o valor dos títulos vincendos será aplicado fator que resultará em deságio para o fomentado (cliente da *Factoring*) e receita bruta para a fomentante (empresa de fomento).

Neste contexto, a Impugnante elaborou demonstrativo com o objetivo de demonstrar de maneira simples e concisa o fluxo financeiro de sua operação com duplicatas, anexo a presente (Doc. 07), seguido do conjunto de documentos comprobatórios, a saber: a) francesinhas; b) extratos bancários que indicam o lançamento a crédito do total de duplicatas liquidadas no dia; c) borderôs, e; d)

extratos bancários que indicam os lançamentos a débitos referentes aos pagamentos efetuados pela aquisição dos títulos de crédito.

(...)

Diante dessas informações é admissível verificar nos extratos bancários da Impugnante o lançamento a débito do pagamento correspondente à compra das duplicatas, pagamento a vista no valor indicado na coluna "VALOR DA COMPRA" do demonstrativo e totalizado no "TOTAL (2)".

Ainda é factível verificar nos demonstrativos de liquidação de duplicatas fornecidos pelas instituições bancárias, amplamente conhecidos como "francesinhas", o pagamento de cada título de forma individualizada, correspondente aos valores contidos na coluna "VALOR DO TÍTULO" e totalizados no "TOTAL (1)" da tabela acima. No entanto, verificando somente nos extratos bancários não é possível identificar cada duplicata paga, tendo em vista que o lançamento da liquidação de cobrança se dá de forma totalizada, ou seja, em um único crédito no valor correspondente à soma de todas as duplicatas pagas no dia anterior.

Estas mesmas explanações foram repisadas quando da entrega de seu recurso voluntário.

A DRJ/RJO, em julgamento da impugnação, não aceitou as argumentações da então impugnante, conforme trecho do Acórdão recorrido copiado abaixo:

Os Impugnantes tiveram a oportunidade de indicar a origem de cada depósito bancário individualizado pela fiscalização, o que gerou a exclusão e retificação dos valores que conseguiram comprovar não serem receitas da sua atividade. Por outro lado, os depósitos cujas origens não foram comprovadas permaneceram na planilha de levantamento, em razão da presunção legal de omissão de receitas.

Cabe lembrar que, neste lançamento por presunção legal de omissão, o ônus de comprovar a origem dos depósitos bancários é dos Impugnantes, e não basta a mera apresentação ou juntada de documentos, incumbe aos sujeitos passivos apontarem as razões da discordância e provarem ao Fisco a origem de cada depósito, concatenando documentos e valores a fim de comprovarem suas alegações, nos termos do artigo 16, III do Decreto nº 70.235/72.

Assim, as discordâncias apontadas e comprovadas durante a ação fiscal foram acatadas pela fiscalização, conforme restou consignado no TVF. Agora, em sede de contencioso administrativo, os Impugnantes não indicaram, nem comprovaram a origem de sequer um depósito bancário, mas focaram seus questionamentos no quantum tributado pela fiscalização, o que, por via indireta, é uma afirmação de que os depósitos seriam receitas da atividade de factoring.

É que, ao defenderem que a receita omitida só poderia corresponder ao resultado da aplicação de um "fator" estipulado pela ANFAC sobre o valor de cada depósito bancário, estariam adotando como premissa que todos os ingressos decorreram

da atividade de factoring, o que não restou comprovado. Admitir que todos os depósitos bancários originaram-se da atividade de factoring implicaria em que a receita omitida seria somente a diferença entre o valor de face do título e o valor de aquisição, como já restou assentado no AD Cosit nº 51/1994 e no Decreto nº 4.524/02.

Analísado o contrato social, às fls. 30, e alguns contratos de prestação de serviços constantes do processo é possível constatar que a Impugnante tem por objeto social a prestação de vários serviços, como assessoria mercadológica e gestão creditícia, além de factoring, e que estes outros serviços estavam contemplados nos contratos assinados com as empresas-clientes, de modo que é razoável pensar que os depósitos bancários também podem decorrer daqueles serviços, salvo prova em contrário produzida pelos Impugnantes.

A título de amostra, no contrato de fls. 440/446 pode-se constatar que, apesar do nome atribuído, “Contrato de Fomento Mercantil”, as cláusulas 2ª a 8ª não deixam qualquer dúvida de que não abarca somente a prestação de serviços de fomento mercantil (factoring).

Além disso, e o mais relevante para o caso, a cláusula 9ª, alínea “a” é cristalina ao afirmar que havendo a prestação de mais de uma modalidade de serviços conjugada com factoring será aplicada uma comissão ad valorem a ser aplicada sobre o valor de face dos títulos. Ora, se o contrato previu a prestação de outros serviços conjugados e que seriam cobrados pela aplicação de percentual sobre o valor de face dos títulos, não se pode admitir que os depósitos bancários sejam, todos, tratados como omissões de receitas advindas do serviço de factoring.

Há mais, a cláusula 11 dispõe que o serviço de factoring será formalizado em instrumento próprio denominado “ADITIVO”, onde deveria constar a discriminação dos títulos, valor da comissão, valor da compra pactuado, e o valor líquido de desembolso.

Conjugado ou não, além do contrato deveria haver um “ADITIVO” para cada operação de factoring discriminando os títulos de crédito, nos termos da cláusula 15.

Após essa análise, com mais convicção, não se pode admitir que todos os depósitos bancários cujas origens não foram comprovadas pelos Impugnantes sejam tratados como receitas da atividade de factoring. Caberia aos Impugnantes demonstrarem, para cada depósito bancário constante da planilha de levantamento de fls. 2.389/2.624, com os documentos e cálculos pertinentes, qual a parcela correspondente aos serviços em geral e ao serviço de factoring.

Não se discorda de que sobre os depósitos bancários comprovadamente originários do serviço de factoring somente parte (diferença entre o valor de face e o de aquisição do título) corresponderia à receita omitida, enquanto que, os oriundos dos demais serviços seriam integralmente considerados como omissão.

Mas, neste caso, os Impugnantes não se desincumbiram do ônus de comprovar quais depósitos bancários, ou suas parcelas, correspondiam aos serviços de factoring, pelo contrário, os contratos juntados ao processo indicam que a integralidade dos valores depositados foi adequadamente incluída na base de cálculo dos lançamentos como oriunda da prestação de serviços em geral.

Por conseguinte, descabe apreciar as argumentações acerca da utilização do “fator” ANFAC, para estabelecer a receita omitida, o que só faria sentido se houvesse comprovação de depósitos bancários originados dos serviços de factoring, o que não ocorreu.

Em síntese, temos que a fiscalização lavrou o auto de infração em função de a recorrente não ter conseguido comprovar, após ser regularmente intimada para este fim, os valores depositados em conta corrente, caracterizando, assim, presunção de omissão de receita a que alude o artigo 42 da Lei 9.430/96.

Por sua vez, a autuada justifica os depósitos como resultantes das operações de *factoring*, em que os bancos creditam em sua conta os valores pagos pelos devedores dos recebíveis adquiridos pela recorrente.

A instância julgadora *a quo* não acatou tais as argumentações afirmando que os contratos de aquisição dos recebíveis apresentados como prova não são hábeis para comprovar os créditos bancários em questão. Além disso, os depósitos poderiam não ter origem apenas nas operações de *factoring*, pois o objeto da empresa constante em seu contrato social apresenta diversos outros serviços.

A recorrente justifica que a remuneração referente a esses outros serviços é realizada mediante ao desconto no valor de face dos recebíveis, não havendo, portanto, necessidade de depósitos em sua conta corrente.

Neste sentido, por se tratar de autuação mediante omissão de receitas por presunção legal, compete a recorrente comprovar que os depósitos em sua conta corrente foram oriundos dos pagamentos efetuados pelos devedores dos documentos adquiridos pela recorrente perante a diversos clientes.

E foi com este intuito que foram determinadas duas diligências por esta turma.

A primeira determinada pela Resolução nº 1402-000.453, a fiscalização chegou a seguinte conclusão:

Em atendimento ao questionado pelos Julgadores da Primeira Seção de Julgamento do CARF:

Item a)

“a) que a autoridade fiscal designada para a realização da diligência verifique se os documentos juntados entre as e.fls. 4328-7556 são suficientes para comprovar, total ou parcialmente, a origem dos depósitos bancários questionados no auto de infração, bem como a caracterização da atividade de factoring.”

Os documentos acostados entre as fls. 4328-7556 não eram, inicialmente, suficientes para comprovar, total ou parcialmente, a origem dos depósitos bancários questionados no auto de infração.

Entretanto, a fiscalizada, em atendimento aos Termos de Intimação, trouxe nova documentação que foi devidamente acostada ao presente processo administrativo, e o resultado da amostragem indicou que a fiscalizada exerceu a atividade de factoring no período do auto de infração, bem como, apontou indícios de que uma parte significativa de sua movimentação bancária era de fato proveniente dessa atividade.

Item b)

b) em caso afirmativo, deverá ser feito o cálculo nos presentes autos, determinandose ainda o valor remanescente de créditos tributários após tal recomposição.

Para tanto, e havendo necessidade, a autoridade fiscal poderá intimar o contribuinte a apresentar documentos complementares e esclarecimentos adicionais que entender cabíveis.

Poderá ainda a autoridade fiscal apresentar os esclarecimentos que julgar necessários à melhor análise dos fatos.”

Sintetizando, no trabalho efetuado constatamos que:

☐ A fiscalizada em resposta ao 1º Termo de Intimação conseguiu comprovar a origem de R\$ 1.590.651,45 dos R\$ 1.940.515,32 que compuseram os 40 créditos selecionados naquela primeira amostra. Ou seja, comprovou 81,97 % dos valores inquiridos.

☐ Tendo em vista que o percentual comprovado foi significativo, elaboramos a outra amostra ampliada, com 202 créditos. Nesta a fiscalizada comprovou 72,85% dos valores, ou seja: R\$ 6.514.261,86 dos R\$ 8.941.413,28 da amostra.

☐ Assim, a soma das duas amostras monta R\$ 10.881.928,60 (R\$ 1.940.515,32 + R\$ 8.941.413,28) e a fiscalizada comprovou a origem de R\$ 8.104.913,31 (R\$ 1.590.651,45 + R\$ 6.514.261,86), ou seja, 74,48 % dos valores das amostras.

☐ Estes 242 lançamentos da amostra corresponderam a R\$ 10.881.928,60 da totalidade dos R\$ 49.882.392,12 que serviram de base de cálculo para o auto de infração. Assim, a amostragem abrangeu 21,81 % dos valores lançados no auto de infração.

☐ Através da amostragem houve a real comprovação da origem de R\$ 8.104.913,31 de R\$ 49.882.392,12, ou seja: 16,24% da base de cálculo do auto de infração foi comprovada por amostragem.

Como já esclarecido neste trabalho, a opção pelo trabalho via amostragem teve como elemento decisivo a enorme quantidade de lançamentos efetuados a

créditos nas contas correntes da fiscalizada, cerca de 12.800, e que foram majoritariamente utilizados para compor a base de cálculo do auto de infração.

A constatação de que cada um desses 12.800 créditos, em sua maioria, corresponde à soma de várias transações comerciais, cada uma com a origem a ser comprovada, que foram consolidadas em uma única linha na conta corrente bancária, nos fez decidir pela auditoria via amostragem, caso contrário, a hipótese da obrigatoriedade de estendermos a auditoria para uma centena de milhar de transações comerciais não poderia ser descartada.

O contribuinte também argumentou que os seus controles contábeis, comerciais e fiscais à época (anos de 2010 e 2011) dependiam sobremaneira dos controles apresentados pelas instituições bancárias e que para atender às demandas dessa fiscalização precisou também demandá-las, afirmando que devido ao lapso temporal de dez anos, encontrou dificuldades para a obtenção da documentação comprobatória necessária junto às instituições bancárias.

Para comprovar suas assertivas, apresentou os protocolos em que requereu às instituições bancárias os documentos que entendeu necessários, bem como as comunicações eletrônicas mantidas com essas instituições. Inclusive apresentou as negativas de atendimento dos Bancos Bradesco, Santander e Itaú. Estes documentos foram acostados ao presente processo administrativo.

Por fim:

¶ Tendo em vista que o lapso temporal de cerca de dez anos dificulta a obtenção junto às instituições bancárias da documentação para as comprovações exigidas por esta RFB, situação agravada pelo advento da Pandemia;

¶ Tendo em vista que este procedimento fiscal para ser 100 % conclusivo necessitaria da comprovação documental pelo contribuinte dos cerca de 12.800 valores creditados que compuseram base de cálculo do auto de infração, sendo que este número, em função do acima esclarecido, certamente poderia atingir uma centena de milhar, motivo pelo qual o método por amostragem foi adotado neste trabalho; e ¶ Tendo em vista que no presente trabalho a fiscalizada efetivamente conseguiu comprovar a origem de 74,48% dos valores da amostra – depósitos bancários - que lhe foi apresentada e que esse valor comprovado corresponde a 16,24% da base de cálculo do auto de infração.

Portanto, constatamos que os indícios encontrados na aludida amostragem apontam que uma parte significativa da movimentação bancária do contribuinte, objeto do auto de infração, seria de fato proveniente de sua atividade de factoring.

Concluo pontuando que é o nosso entendimento que tais comprovações devam ser levadas ao conhecimento da 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária/Primeira Seção de Julgamento do CARF para que aquele Conselho possa apreciá-las e para que essas possam subsidiá-lo no julgamento do auto de infração em comento.

Como se vê, a diligência intimou a recorrente a comprovar apenas R\$ 10.881.928,60 dos depósitos de origem não comprovada, representando 21,81 % do total utilizado como base de cálculo pela autoridade fiscal. Por seu turno, desse valor, restaram comprovados R\$ 8.104.913,31, representando 74,48% do valor amostral e 16,24% do valor total lançado.

Entendendo como insuficiente para firmar decisão sobre o tema, esta Turma converteu novamente o julgamento em diligência, Resolução nº 1402-001.677, para:

- a) que a autoridade fiscal designada para realização da diligência, verifique a integridade dos lançamentos que compõem a base de cálculo do auto de infração, para refazer o cálculo nos presentes autos e assim determinar o valor remanescente de crédito tributário devido pela Recorrente, nos termos do “item b” já solicitados na Resolução nº 1402-000.453; ou
- b) apresente os fundamentos para se considerar a amostragem já realizada e com base nesta refaça o cálculo nos presentes autos determinando-se o valor remanescente de crédito tributário devido pela Recorrente.

Como resultado desta nova diligência foi elaborado novo Relatório Fiscal, às fls 10.431/10.435, reiterando o relatório anterior, acrescentando as seguintes informações:

Esta DRF/CPS reitera a resposta contida no Relatório Fiscal de 31/07/2020 decorrente de Diligência levada a efeito na Requerente e reafirma a inviabilidade desta Fiscalização Federal proceder à auditoria de 100% dos documentos que foram apresentados pela Requerente nos autos do presente processo administrativo como forma de comprovação da origem dos valores creditados nas suas contas correntes e que foram utilizados como base de cálculo para a lavratura do auto de infração combatido, tendo em vista:

- ☐ A enorme quantidade de lançamentos efetuados a crédito nas contas correntes da fiscalizada, cerca de 12.800, e que foram majoritariamente utilizados para compor a base de cálculo do auto de infração.
- ☐ A constatação de que cada um desses 12.800 créditos, em sua maioria, corresponde à soma de várias transações comerciais, cada uma com a origem a ser comprovada, e que foram consolidadas em uma única linha na conta corrente bancária.
- ☐ Que, a despeito das argumentações da Requerente a respeito da apresentação ordenada da documentação probante nos autos do presente processo, esta documentação se encontra acostada sem quaisquer vínculos com os lançamentos efetuados no auto de infração, restando imprestável para análise a qual foi requisitada.
- ☐ A documentação apresentada não se constitui em um elemento probante se não atingir o seu intento, qual seja: efetivamente comprovar a origem de cada um dos valores creditados nas contas correntes que serviram de base para o lançamento tributário combatido. Como foi apresentada nos autos é impossível

que esta Fiscalização Federal descubra qual documento corresponde ao seu respectivo crédito.

Os Termos de Intimação lavrados pela Autoridade Fiscal que conduziu inicialmente a auditoria fiscal já requereram de forma reiterada da Fiscalizada a comprovação da origem dos valores creditados nas suas contas correntes. Todavia, anos se passaram sem que tais Termos de Intimação fossem devidamente atendidos. Cabendo à Requerente desde a ciência destes Termos a obrigação de comprovar a origem da totalidade da base de cálculo do auto de infração, de forma ordenada, com planilhas totalizadoras, crédito por crédito, vinculando cada documento apresentado ao respectivo crédito bancário. A mera juntada de documentos não se constitui em comprovação da origem dos valores creditados.

A amostragem efetuada na Diligência precedente, que teve o fito de trazer à ordem uma reduzida fração dos documentos necessários e a comprovação da origem dos seus respectivos créditos, consumiu tempo e esforços desproporcionais desta Fiscalização Federal e a extensão desta amostragem para a totalidade, conforme demanda deste Conselho, seria impossível de ser realizada, sem que se pense em anos de trabalho. Trabalho que, como decorrido, em verdade, sempre coube à Requerente.

Antes de adentrarmos nas conclusões das diligências efetuadas, convém esclarecer que, em um primeiro plano, o auto de infração foi lavrado corretamente, uma vez que a recorrente durante o procedimento de fiscalização foi regularmente intimada a comprovar a origem dos depósitos utilizados como base de cálculo dos tributos lançados. Após a intimação, não logrou êxito em trazer toda documentação solicitada pela fiscalização, conforme assevera o TVF, novamente copiado neste trecho:

33- O Contribuinte foi intimado várias vezes e teve amplo prazo para trazer a documentação comprobatória de sua alegada atividade de fomento mercantil, mas até a presente data não os apresentou;

34- Assim, constata a Fiscalização, por absoluta ausência de apresentação de documentos comprobatórios, que o Contribuinte auferiu receitas não compatíveis com as receitas declaradas, constata ainda que omitiu receitas representadas por créditos bancários, cuja origem não foi comprovada, com base na presunção prevista no artigo 42 da Lei no 9.430, de 1996. In verbis:

Da mesma forma entendo como correto o julgamento em primeira instância que fundamentou sua decisão a respeito do mérito na impossibilidade, com os documentos apresentados, de se identificar se os depósitos se referem à operação de *factoring* ou a outra prestação de serviços indicados em seu contrato social. Além de afirmar que a documentação apresentada não seria suficiente para se formar convicção sobre a comprovação da origem dos depósitos.

Quanto ao primeiro ponto, este foi esclarecido pela recorrente em seu recurso voluntário ao afirmar que a remuneração dos demais serviços eram efetuados via desconto na compra dos recebíveis. No que concerne à prova documental, sua adequação aos fatos narrados pela recorrente é o que está se tentou dirimir por meio das diligências realizadas.

Dito isso, temos que a autuação foi referente aos depósitos de origem não comprovada. Como dito anteriormente, tal comprovação foi exigida em procedimento de fiscalização e não foi entregue pela recorrente em época própria.

Ocorre que, conforme já demonstrado pela recorrente, e atestado pelo Relatório Fiscal sobre a primeira diligência realizada, a autuada, de fato, exerceu atividade de fomento mercantil:

Entretanto, a fiscalizada, em atendimento aos Termos de Intimação, trouxe nova documentação que foi devidamente acostada ao presente processo administrativo, e o resultado da amostragem indicou que a fiscalizada exerceu a atividade de *factoring* no período do auto de infração, bem como, apontou indícios de que uma parte significativa de sua movimentação bancária era de fato proveniente dessa atividade.

Além do relatado pela fiscalização, a autuada acostou os seguintes documentos que corroboram as conclusões da diligência realizada:

- Declaração de Regularidade Sindical expedida pelo SINFAC (Sindicato das Sociedades de Fomento Mercantil Factoring do Estado de São Paulo), fl. 7956
- Declaração emitida pela ANFAC (Associação Nacional de Fomento Comercial) que atesta sua filiação desde o ano de 2005, fl 7957.

Nenhum desses documentos foram contestados pela fiscalização e, juntamente com as conclusões obtidas na realização da diligência, o contrato social da empresa, além dos diversos documentos acostados aos autos referentes à aquisição de recebíveis, nos faz concluir que, de fato, a autuada, a época dos fatos, realizava com habitualidade a atividade de *factoring*.

Como já explanado alhures o auto de infração foi lavrado em virtude da presunção de omissão receita prevista no art 42 da Lei 9.430/96.

A autuação decorreu, como também já explanado, da informação constante no TVF, que houve inércia por parte da autuada em apresentar documentação solicitada em intimação.

Ocorre que, na apresentação de seus recursos é nítida a intenção da autuada em comprovar sua atividade exercida, bem como que a movimentação financeira utilizada como base de cálculo dos tributos lançados é decorrente desta.

Quanto à comprovação da sua atividade principal, há farta documentação que comprovam o seu exercício pela autuada, além disso o relatório da primeira diligência também apresenta esta mesma conclusão.

Restando, portanto, a comprovação que os depósitos que formaram a base de cálculo dos tributos lançados decorreram desta atividade.

Neste sentido, a fiscalização, no primeiro procedimento de diligência intimou a, autuada a comprovar R\$ 10.881.928,60 da base de cálculo, deste valor R\$ 8.104.913,31, foram comprovados.

Em um primeiro plano, temos que a recorrente não foi intimada a comprovar o que foi alegado, em nenhuma das duas diligências realizadas, o valor total de R\$ 39.000.463,52.

Como é cediço, nos casos de presunção legal de omissão de receita de depósitos de origem não comprovada, cabe ao contribuinte o dever de comprovar a sua origem. No entanto, conforme já explanado, embora não tenha prestado as informações a época do procedimento de fiscalização, a autuada vem buscando apresentar as provas perante as instâncias julgadoras.

Assim, caberia a fiscalização, nas diligências determinadas por essa Turma, a análise de toda a documentação e intimar a autuada a apresentar os documentos que entender que seriam suficientes para comprovação da origem de todo o valor formador da base de cálculo do tributo lançado.

Como já dito, do valor total dos depósitos, R\$ 39.000.463,52, não foram objeto de análise nas diligências realizadas, mesmo a autuada tendo demonstrado a intensão de comprovar as suas origens.

Portanto, uma vez que a fiscalização se absteve da análise documental referente ao valor de R\$ 39.000.463,52, este deve ser retirado da base de cálculo dos tributos lançados, já que a autuada trouxe diversos documentos para a comprovação de sua origem, mas a autoridade fiscal, em sede de diligência, entendeu por desnecessária sua análise.

Com relação ao valor remanescente de R\$ 10.881.928,60, a autuada comprovou R\$ 8.104.913,31, segundo o Relatório Fiscal com as conclusões da primeira diligência realizada. Assim, tendo em vista a comprovação da origem dos depósitos este valor também deve ser retirado da base de cálculo.

Restando a serem apreciados o montante em que a autuada foi intimada a comprovar a origem dos depósitos, mas não logrou êxito em fazê-lo no valor total de R\$ 2.777.015,29.

Verificando os autos do processo, os documentos necessários para comprovação dos depósitos foram buscados, de fato, junto aos bancos responsáveis. Neste sentido foram juntados aos autos os requerimentos aos bancos BRADESCO, ITAÚ e SANTEANDER, de fls 7.921/7.033 e 7997/8008. Neles fica comprovado que a recorrente solicita aos citados bancos todos os documentos referentes aos depósitos a que a recorrente foi intimada a comprovar pela diligência.

Planilha, constante dos arquivos não pagináveis de fls 10.368, 10.369 e 10.375, indicam os depósitos que não tiveram sua origem comprovada. Comparando-se estas planilhas

com os documentos solicitados às instituições bancárias, verifica-se que todos os comprovantes das operações que resultaram nos referidos depósitos foram objeto dos requerimentos dirigidos às instituições bancárias citadas anteriormente.

Por sua vez, em trocas de mensagens eletrônicas, entre a autuada e as instituições bancárias, identifica-se a dificuldade de fornecer à autuada alguns documentos solicitados, principalmente os mais antigos, abaixo a cópia de algumas dessas mensagens enviadas pelos bancos:

Banco Bradesco:

SP CAMPINAS DRF Fl. 7934

Síntese

De: THIAGO FERNANDES MOREIRA <thiagof.moreira@bradesco.com.br>
Enviado em: quarta-feira, 23 de janeiro de 2019 10:52
Para: 'Síntese'
Assunto: RES: PROTOCOLO DE EXTRATOS BANCARIOS E MOVIMENTAÇÃO DE COBRANÇA.

Bom dia Rogerio

Em relação as liquidações de cobrança solicitamos ao Departamento estamos aguardando resposta pois devido ao período solicitado temos que aguardar pesquisas da área, não temos expectativa de prazo para conclusão, face vocês terem mudado o sistema de utilização do OBB, a base de dados não migraram .
 Quanto as Depósitos conforme já mencionamos anteriormente identificamos alguns que foram feitos na conta 563.720 e não na que foi solicitada 564.021, e devido ao período e também pelos depósitos serem acolhidos em outras agência estamos solicitando segunda via, para depois tentar identificarmos os cheques depositados também solicitamos pesquisa aos departamentos responsáveis e não temos prazos e nem condições de confirmar a identificações de todos.

Atenciosamente,

Banco Bradesco SA
 0046-9 Campinas-Centro
 Thiago F. Moreira
 Gerente Pessoa Jurídica
 Fone: (19) 3735 1274

SP CAMPINAS DRF Fl. 8027

Síntese

De: BRUNA CAROLINA DE OLIVEIRA MARONEZE <bruna.maroneze@bradesco.com.br>
Enviado em: quinta-feira, 28 de maio de 2020 15:59
Para: 'Síntese'
Assunto: RES: REQUERIMENTO

Boa tarde, Ricardo

Referente a sua solicitação conforme contato telefônico informo que dentro da agência a solicitação é de no máximo 365 dias. Solicitações com prazos maiores, somente são efetuadas pelo net empresa contudo seu contrato atual não se enquadra nessa modalidade, haja vista as datas dos cheques.
 Infelizmente não conseguimos te atender nessa demanda.

Att.



De: Síntese [mailto:sintese@terra.com.br]
 Enviada em: quinta-feira, 28 de maio de 2020 12:04

Banco Santander

SP CAMPINAS DRF

Fl. 7937

Síntese

De: RONALDO DA COSTA SANTOS <rcosantos@santander.com.br>
Enviado em: terça-feira, 29 de janeiro de 2019 15:47
Para: 'Síntese'
Assunto: RES: [EXT] DOCUMENTOS - SÍNTESE / RICARDO

Boa Tarde Ricardo ! Tudo Bem ?

Solicitamos ao banco a pesquisa referente a cópia dos cheques de depósito conf. solicitado ref. ao ano de 2011, porém devido a data ainda não foi gerado a imagem dos mesmos assim que estiver a cópia enviamos a você.

O QUE A GENTE PODE
FAZER POR VOCÊ HOJE?



Ronaldo da Costa Santos
 3644 - Coronel Quirino
 Telefone: (19) 3795 3600
rcosantos@santander.com.br

Certificação
Profissional

Assim, podemos depreender, das análises dos documentos constantes dos autos, que os depósitos que deram origem aos tributos lançados de depósitos que inicialmente não foram comprovados pela autuada, têm fortes evidências que são decorrentes de sua atividade de *factoring*, e que a ausência de documentos comprobatórios ocorreu não só pela inércia da autuada, que foi suprida na apresentação de seus recursos.

Isto porque, de acordo com as diligências realizadas, a autoridade fiscal entendeu por desnecessária a comprovação da maior parte dos depósitos que formaram a base de cálculo dos tributos lançados, além disso a ausência comprobatória destes valores ocorreu em virtude de as instituições financeiras, responsáveis pelos depósitos, não possuírem mais a documentação exigida pela fiscalização. Destaca-se que do valor total a que a autuada foi intimada a comprovar durante a diligência, conseguiu comprovar 74,48%.

Neste sentido, entendo que a fiscalização, embora inicialmente correta com relação a atuação, os créditos tributários lançados com fundamento no art 42 da Lei 9.430/96 não merecem prosperar, uma vez que autuada trouxe farta documentação que comprovam sua atividade de fomento mercantil e que os depósitos são em grande parte, comprovadamente, oriundos da sua atividade. Com relação os valores não comprovados, entendo que nas diligências efetuadas deveriam trazer elementos que configurassem tratar de outras origens que não a atividade principal da autuada, o que não ocorreu. Pelo contrário há uma intenção clara, pela recorrente, de fornecer os documentos exigidos pela fiscalização, que não foram entregues, ou porque a autoridade fiscal entendeu por desnecessária ou porque não foram fornecidos pelas instituições bancárias, apesar de requeridos pela autuada.

Assim entendo que não merece prosperar o crédito tributário lançado em sua integralidade.

Do recurso de ofício

Em virtude da exoneração parcial do crédito tributário lançado, além da retirada dos responsáveis solidários arrolados, em julgamento de primeira instância, foi interposto pelo Presidente da 12ª Turma da DRJ/RJO recurso de ofício, nos termos do art 34, Inciso I, do PAF.

Portaria MF nº 02/2023, atualmente vigente, estabelece que o Recurso de Ofício será impetrado quando a decisão de primeira instância exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

De acordo com a Súmula CARF nº 103, para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

O valor exonerado pela decisão de primeira instância soma R\$ 20.512.665,59. Além disso também foram exonerados do pagamento do total do valor lançado os dois responsáveis solidários arrolados pela fiscalização.

Assim, temos que a norma vigente na época da apreciação do recurso de ofício é a Portaria MF nº 02/2023, estabelecendo o valor de R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais) para interposição de recurso de ofício.

Desta maneira, temos que deve ser conhecido o recurso de ofício, tanto o relativo ao valor exonerado no julgamento de primeira instância, como a exclusão da responsabilidade solidária.

Ocorre que no julgamento do mérito do recurso voluntário o crédito tributário foi exonerado em sua integralidade, tornando o recurso de ofício interposto insubsistente. Razão pela qual deixo de apreciá-lo.

Conclusão

Sendo assim, por todo o exposto, voto por:

- i) Julgar procedente o recurso voluntário para exonerar o crédito tributário lançado em sua integralidade.
- ii) Conhecer do recurso de ofício, para considera-lo insubsistente, haja vista a exoneração total do crédito tributário lançado.

Assinado Digitalmente

ACÓRDÃO 1402-007.126 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10830.727215/2015-47

Alexandre Iabrudi Catunda - Relator

DOCUMENTO VALIDADO