



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.007823/2004-65
Recurso nº : 146.531
Matéria : IRPJ E OUTROS - Ex(s): 2000
Recorrente : FACTOCOR FOMENTO MERCANTIL LTDA.
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR
Sessão de : 25 de abril de 2007
Acórdão nº : 103-22.987

IRPJ - CSLL - ARBITRAMENTO DE LUCROS - BASE DE CÁLCULO - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - EMPRESAS DE FOMENTO MERCANTIL - A receita bruta das empresas de *factoring* corresponde à diferença entre o valor de aquisição e o valor de face do título ou direito creditório adquirido, não se prestando o somatório dos depósitos bancários não contabilizados como base de cálculo de arbitramento de lucros.

MULTA QUALIFICADA - Não comprovado o evidente intuito de fraude, não prospera a aplicação da multa qualificada.

LEI COMPLEMENTAR 105 - CPMF - RETROATIVIDADE - A utilização de informações obtidas a partir da arrecadação da CPMF, para fins de lançamento do IRPJ e da CSL, é válida, inclusive, para períodos de apuração anteriores à edição da Lei Complementar 105/2001, em face da aplicação do disposto no artigo 144, § 1º, do Código Tributário Nacional. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça.

PIS e COFINS - Não identificada a real receita bruta, base de cálculo dessas contribuições, cancelam-se as exigências calcadas no somatório dos depósitos bancários.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FACTOCOR FOMENTO MERCANTIL LTDA.,

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pr maioria de votos, acolher a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos até o mês de setembro de 1999, inclusive, vencidos o conselheiro Cândido Rodrigues Neuber, que não a acolheu, e os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que não a acolheram apenas em relação à CSLL e COFINS; no mérito, por unanimidade de votos, reduzir a multa de lançamento *ex officio* qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) ao seu percentual normal de 75% (setenta e cinco por cento) e, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Leonardo de Andrade Couto e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que negaram provimento, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE
RELATOR



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.007823/2004-65

Acórdão nº : 103-22.987

17 AGO 2007

FORMALIZADO EM:

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO e PAULO JACINTO DO NASCIMENTO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.007823/2004-65
Acórdão nº : 103-22.987

Recurso nº : 146.531
Recorrente : FACTOCOR FOMENTO MERCANTIL LTDA.

RELATÓRIO

Em decorrência de ação fiscal, foram lavrados os autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, os quais relatam-se a seguir.

Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ

O Auto de Infração do IRPJ (fls. 450/465) exige o recolhimento de tributo e de multa de ofício, prevista no art. 44, I e II, da Lei nº 9.430/1996, além dos encargos legais.

A exigência resulta do arbitramento de lucro tendo em vista que a contribuinte, optante pelo lucro real, não procedeu a escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, tendo como enquadramento legal o art. 47, II, da Lei nº 8.981/1995 e art. 530, II, do RIR/1999 – Decreto nº 3000, e a base de cálculo foi apurada:

001 – omissão de receita, caracterizada por depósitos bancários não contabilizados e de origem não comprovada, para os anos-calendário de 1999 e 2000 – enquadramento legal: arts. 27, I e 42, da Lei nº 9.430/1996, e, arts. 532 e 537, do RIR/1999; e

002 – receita de prestação de serviços, declaradas pela contribuinte – enquadramento legal: art. 532, do RIR/1999.

Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.007823/2004-65
Acórdão nº : 103-22.987

O Auto de Infração do PIS (fls. 466/476) exige o recolhimento de R\$ 40.677,15 de contribuição, R\$ 61.015,67 de multa de ofício prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430/1996, além dos encargos legais.

A exigência resulta da omissão de receita - apuração reflexa - caracterizada por depósitos bancários não contabilizados e de origem não comprovada, para os anos-calendário de 1999 e 2000 - enquadramento legal: arts. 1º e 3º, da Lei Complementar nº 07/1970, art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/1995, arts. 2º, I, 3º, 8º, I e 9º, da Lei nº 9.715/1998, e arts. 2º e 3º, da Lei nº 9.718/1998.

Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - Cofins

O Auto de Infração da Cofins (fls. 477/487) exige o recolhimento de R\$ 185.585,19 de contribuição, R\$ 278.377,73 de multa de ofício prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430/1996, além dos encargos legais.

A exigência resulta da omissão de receita - apuração reflexa - caracterizada por depósitos bancários não contabilizados e de origem não comprovada, para os anos-calendário de 1999 e 2000 - enquadramento legal: arts 1º e 2º, da Lei Complementar nº 70/1991, art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/1995, arts. 2º, 3º e 8º, da Lei nº 9.718/1998 com as alterações da Medida Provisória nº 1.807/1999 e suas reedições, com as alterações da Medida Provisória nº 1.858/1999 e suas reedições.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

O Auto de Infração da CSLL (fls. 488/502) exige o recolhimento de R\$ 71.353,49 de contribuição, R\$ 104.329,72 de multa de ofício prevista no art. 44, I e II, da Lei nº 9.430/1996, além dos encargos legais.

A exigência resulta do arbitramento de lucro, e a base de cálculo foi apurada:

001 – receita de prestação de serviços declaradas pela contribuinte – enquadramento legal: art. 532 do RIR/1999, e

002 – omissão de receita caracterizada por depósitos bancários não contabilizados e de origem não comprovada, para os anos-calendário de 1999 e 2000 –



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.007823/2004-65
Acórdão nº : 103-22.987

enquadramento legal: arts. 27, I e 42 da Lei nº 9.430/1996 e arts. 532 e 537 do RIR/1999.

- enquadramento legal: art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/1988, arts. 19 e 24, da Lei nº 9.249/1995, art. 29, da Lei nº 9.430/1996, art. 6º, da Medida Provisória nº 1.807/1999 e reedições. art. 6º, da Medida Provisória nº 1.858/1999 e reedições.

Cientificada, por via postal, em 21/10/2004, Aviso de Recepção – AR fl. 506, a interessada, impugnação de fls. 530/5533, instruída com os documentos de fls. 556/571, trazendo as alegações a seguir, em síntese.

Inicialmente levanta a preliminar de decadência do crédito constituído, já que o imposto lançado está sujeita ao lançamento por homologação, e que o prazo expira passados 05 anos da ocorrência do fato gerador, conforme art. 150, § 4º, do CTN.

Complementa, que o auto de infração não pode, por constituir ato único, ser desmembrado, e estando corroído pela decadência, a sua nulidade é total, e caso prevaleça entendimento diverso, ao menos em relação a parte dos débitos, sua decadência já operou, não podendo ser lançados valores anteriores a setembro de 1999.

Alega que o lançamento, contrariando o direito de sigilo bancário, foi fundamentado na Lei nº 10.174/2001 que permitiu que informações prestadas para fins de apuração da CPMF fossem utilizadas na constituição de crédito tributário referente a impostos e contribuições, sendo que o seu emprego pelas autoridades fiscais estão ocorrendo mesmo antes de sua vigência.

Que esse efeito retroativo da Lei nº 10.174/2001 tem sido justificado sob o argumento de que mencionada lei trata de norma procedimental, podendo ser aplicada imediatamente independentemente da data da ocorrência do fato gerador.

Aduz, que nem a redação original do § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311/1996 previa norma de procedimento, e que durante a sua vigência era vedado o lançamento de imposto e contribuições sobre a base de incidência revelada por meio dos recolhimentos da CPMF.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.007823/2004-65

Acórdão nº : 103-22.987

Complementa, que "o § 3º do art. 11 da Lei nº 10.174/2001" trata de regra material e não processual, o princípio da irretroatividade deve ser respeitado.

Argúi que, ainda que se entenda que a Lei nº 10.174/2001 é aplicável a fatos pretéritos, a autuação com base em depósitos bancários apenas é legítima quando houver comprovação de que os valores depositados constituem rendimentos tributáveis.

Complementa que, o objetivo primordial do processo administrativo-fiscal é a busca da verdade real, uma vez que somente poderá ser lançado ou exigido um crédito tributário quando efetivamente se configure o fato jurídico e na medida da sua ocorrência, não podendo ser lavrado auto de infração com base em meras presunções, sem se ter determinado com exatidão a ocorrência do fato gerador, bem como a base de cálculo do tributo.

Reclama que a multa disposta no art. 44, II da Lei nº 9.430/1996 somente é aplicável nos casos em que haja evidente intuito de fraude, a qual não pode ser presumida; que a autoridade fiscal há que comprovar, não deixando qualquer dúvida que efetivamente o contribuinte agiu dolosamente com intenção de fraudar o fisco.

Ainda, em relação a multa alega o seu caráter confiscatório, e que na forma de se compreender as sanções tributárias tem levado a doutrina e a jurisprudência a exigirem que as mesmas sejam fixadas conforme parâmetros de razoabilidade e proporcionalidade.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Curitiba, via de sua 1ª Turma de Julgamento, considerou o lançamento procedente, tendo ementado a sua decisão na forma abaixo transcrita.

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1999

Ementa: DECADÊNCIA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Nos casos de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo de decadência não é regida pelo art. 150, § 4º, do CTN, em face da ressalva contida ao final do seu texto.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.007823/2004-65

Acórdão nº : 103-22.987

DECADÊNCIA. PIS/COFINS/CSLL.

O prazo de decadência do PIS, da Cofins e da CSLL é de 10 (dez) anos.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000

Ementa: APLICAÇÃO DA LEI NO TEMPO

Tratando de extratos fornecidos pela autuada, descabe a alegação da irretroatividade de lei que tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas.

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS. ÔNUS DA PROVA.

As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS/CRÉDITOS BANCÁRIOS NÃO CONTABILIZADOS.

A existência de depósitos/créditos bancários não escriturados, efetuados em contas bancárias mantidas pela contribuinte, caracteriza hipótese de omissão de receitas quando não comprovada, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, coincidentes em datas e valores, que se referem a valores que têm origem já submetida à tributação.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1999, 2000

Ementa: MULTA QUALIFICADA.

Cabe a aplicação da multa qualificada, quando restar comprovado que o envolvido na prática da infração tributária objetivou deixar de recolher, intencionalmente, os tributos devidos.

Lançamento Procedente*

Irresignada com a decisão, manejou o Recurso Ordinário, onde, em síntese, repetiu os argumentos expendidos em sua impugnação.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.007823/2004-65
Acórdão nº : 103-22.987

VOTO

Conselheiro ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, Relator

O recurso é tempestivo e preenche as demais condições para a sua admissibilidade.

Dele conheço.

Antes de analisar a preliminar de decadência suscitada, deve-se enfrentar a questão do agravamento da multa de lançamento de ofício, dado que sua manutenção ou não, influencia diretamente no marco inicial da contagem do fato gerador.

Passo, assim, à análise do agravamento da multa de ofício.

Segundo consta do Auto de Infração, a justificativa para o agravamento da multa resultou do seguinte:

"O fato de o contribuinte omitir parte da movimentação de sua contabilidade, caracteriza evidente intuito de fraude, já que em consequência da não escrituração dos depósitos, também não foram escrituradas as receitas correspondentes e tampouco pagos os tributos incidentes sobre as mesmas.

A multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, será aplicada sempre que houver o intuito de fraude, caracterizado em procedimento fiscal, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis."

Em relação o agravamento da multa de ofício, impende observar que, de acordo com o artigo 957, II, do vigente Regulamento do Imposto sobre a Renda, a multa será de 150%, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/1964.

Entretanto, não ficou caracterizado nos autos o nexo causal, a relação de causa e efeito nos crimes tributários previstos no diploma legal acima citado, ou seja, a intenção dolosa de reduzir tributo devido ou de anulá-lo, mediante a prática de ato ou omissão fraudulenta, falseando a verdade para ludibriar ou enganar a Fazenda Pública.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.007823/2004-65
Acórdão nº : 103-22.987

Partindo-se da premissa albergada no nosso ordenamento jurídico, no sentido de que quem acusa tem o dever de provar, e de que ninguém pode ser acusado sem provas e sem que lhe seja dado o direito de opor-se e apresentar prova em contrário, impõe-se à exigência de que cabe a autoridade fiscal apresentar as provas, irrefutáveis, da conduta configurada na lei

Neste sentido, a lei exige que o intuito de fraude e sonegação seja evidente, que aflore com tal clareza que não se possa suscitar dúvidas acerca da má fé nos atos praticados, com o inequívoco propósito de violar a lei.

Ademais, o fundamento do lançamento, cuja multa foi agravada, foi a presunção legal, fato que apenas transfere o ônus da prova para a contribuinte.

Não fosse assim, não ficou comprovado nos autos o evidente intuito de fraude definido nos arts. 71, 72 e 73, da Lei n. 4.502/64, o que por sinal, foi à conclusão da própria autoridade lançadora ao consignar no Auto de Infração que a consequência da não escrituração dos depósitos foi que "...também não foram escrituradas as receitas correspondentes e tampouco pagos os tributos incidentes sobre as mesmas."

Não há, portanto, nos autos qualquer indício de que tenha havido o intuito de fraude, nos moldes definidos em lei, na conduta da, ora recorrente. Conforme acima exposto, o que não logrou a contribuinte, foi demonstrar a origem dos depósitos. E, não creio que falta de comprovação, isoladamente, indique qualquer intuito fraudulento.

Diante de tal traçado, dou provimento ao recurso para reduzir a multa de lançamento de ofício ao seu patamar normal de 75%.

Superada a análise do agravamento da multa, passo à análise da preliminar de decadência.

O fato gerador mais remoto está alocado em 31/03/1999 e o mais contemporâneo, em 31/12/2000.

A apuração da omissão de receita foi feita de forma mensal, enquanto o arbitramento seguiu a regra da trimestralidade, todavia, somente a omissão de receita teve a multa de ofício exacerbada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.007823/2004-65
Acórdão nº : 103-22.987

A recorrente foi cientificada do lançamento, via postal, no dia em 21/10/2004, Aviso de Recepção – AR fl. 506.

Em tais condições, de acordo com a remansada jurisprudência deste Conselho, estão decadentes os lançamentos ocorridos até setembro de 1999, inclusive, para as Contribuições Sociais.

Isto porque, o IRPJ, desde o advento do Decreto-lei nº 1.967/82 e, posteriormente, com a edição da Lei 8.383/91 - que impôs ao contribuinte a obrigação de recolher o tributo, após a sua apuração antecipada e independentemente de qualquer manifestação ou verificação por parte da Administração Tributária – é, por via de consequência, um tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação.

Destarte, é importante frisar que, nesta modalidade de lançamento, o que se homologa não é o pagamento e sim a atividade imprimida pelo contribuinte. Isto porque, se fosse o pagamento o objeto da homologação, como ficaria a hipótese de existência de prejuízo, ao invés de lucro, quando não há qualquer pagamento?

Segundo o magistério do Prof. Hugo de Brito Machado¹, aplica-se a regra especial da decadência ao lançamento quando:

"Por homologação é o lançamento é o lançamento feito quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa no que concerne à sua determinação. Opera-se pelo ato em que a autoridade, tomando conhecimento da determinação feita pelo sujeito passivo, expressamente o homologa (CTN art. 150).

"O pagamento antecipado extingue o crédito sob condição resolutiva da ulterior homologação (CTN. Art. 150 § 1º). Isto significa que tal extinção não é definitiva. Sobrevindo ato homologatório do lançamento, o crédito se considera extinto por força do estipulado no art. 156, VI, do CTN.

As leis geralmente fixam prazos para homologação. Prevalece, pois, a regra da homologação tácita no prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador. Findo esse prazo sem um pronunciamento da Fazenda Pública, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, ou fraude ou simulação (CTN, art. 150, § 4º)."

Sobre o tema, também se manifestou o Conselheiro José Antônio Minatel, no acórdão nº 108-04.974, lecionando o seguinte:

¹ Curso de Direito Tributário, 13ª Edição, Editora Malheiros, pág. 124
Jms - 07/05/2007



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.007823/2004-65

Acórdão nº : 103-22.987

"Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se depende de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos – lançamento por declaração, hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; se, independe do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame prévio do sujeito passivo – lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se a existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento."

Dentro desse diapasão, transparente que, enquanto o artigo 150, do CTN, preceitua a contagem do prazo decadencial para os casos de lançamento por homologação e, o artigo 173, o faz para os demais casos.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, ainda que, por maioria de votos, tem, sistematicamente, adotado idêntico entendimento, a exemplo das decisões consignadas nos acórdãos 01-03.386, 01-03.391 e 01-03.385, cujas ementas abaixo transcrevo:

"IRPJ – DECADÊNCIA – GANHO DE CAPITAL – A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. Se a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o tributo amolda-se à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial dá-se na forma disciplinada no § 4º do artigo 150 do CTN, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador."

"IRPJ – PIS-REPIQUE – DECADÊNCIA – HOMOLOGAÇÃO – APLICAÇÃO DO CONTIDO NO § 4º DO ARTIGO 150 DO CTN: Os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa amoldam-se à sistemática prevista no artigo 150 do CTN e a contagem do prazo decadencial se opera na forma de seu § 4º, iniciando-se com a ocorrência do fato gerador."

"IRPJ – DECADÊNCIA – Até o ano calendário de 1991, o IRPJ era tributo sujeito ao lançamento por declaração. Nesta modalidade, o início do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser realizado, estabelecido no art. 173 do CTN, antecipado para o dia seguinte ao da entrega da declaração, nos termos do § único do mesmo artigo."

"DECADÊNCIA – A partir de janeiro de 1992, por força do artigo 38 da Lei nº 8.383/91, o IRPJ passou a ser tributo sujeito ao lançamento pela modalidade homologação. Nesta modalidade, o início da contagem do prazo decadencial é o da ocorrência do fato gerador do tributo, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN."

LANÇAMENTOS REFLEXIVOS: IRFONTE, CONTRIBUIÇÃO SOCIAL, FINSOCIAL, COFINS E PIS REPIQUE – Estando os procedimentos reflexivos parte inclusos no processo é de se estender-lhes o decidido no processo principal em virtude de terem



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.007823/2004-65

Acórdão nº : 103-22.987

a mesma base factual. Cabe privativamente à Lei Complementar versar sobre normas gerais de direito Tributário."

Destarte, tendo em vista que os autos de infração somente foram lavrados e deles tomou conhecimento o sujeito passivo, em 21 de outubro de 2004, não há como deixar de se reconhecer e declarar a superveniência da decadência em relação aos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro até setembro de 1999, inclusive, para as contribuições, uma vez que, este Conselho e o próprio Supremo Tribunal Federal, já pacificou entendimento de que as Contribuições Sociais, após a promulgação da Constituição de 1988, estão submetidas ao prazo decadencial previsto no Código Tributário Nacional, eis que as chamadas Contribuições são, também, uma de forma de tributo e como tal, cabe, somente à Lei Complementar, estabelecer normas gerais de direito tributário, não sendo, portanto, a lei ordinária, o meio correto para definir regras gerais em matéria de tributos, como a decadência, por exemplo.

E, a novel Carta Política, diversamente da Carta de 1967, definiu quais são essas regras gerais como sendo: obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários. O Supremo Tribunal Federal, por meio da ADIN 1-102-2 DF sufragou tal entendimento. No julgamento do RE 138.284 CE, o Sr. Ministro Carlos Mário Velloso deixou consignado no voto condutor do aresto importante classificação das espécies tributárias:

"a) As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) impostos (C.F., arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (C.F., art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1 de melhoria (C.F., art. 145, III); parafiscais (C.F. art. 149) que são: c. 2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (C.F. art. 195, parágrafo 4º); c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, C.F. art. 212, parágrafo 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, C.F., art. 240); c.3. especiais: c.3.1. de intervenção no domínio econômico (C.F. art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (C.F. art. 148). As contribuições parafiscais têm o caráter tributário. Sustento que constituem essas contribuições uma espécie própria de tributo ao lado dos impostos e das taxas, na linha, aliás, da lição de Rubens Gomes de Souza ('Natureza tributária da contribuição do FGTS'. RDA 112/27, RDP 17/305) Quer dizer, as contribuições não são somente as de melhoria. Estas são uma espécie do gênero contribuição; ou uma subespécie da espécie contribuição. Para boa compreensão do meu pensamento, reporto-me ao voto que proferi, no antigo TFR, na AC 71.525 (RD Trib. 51/264)."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.007823/2004-65
Acórdão nº : 103-22.987

Assim, não poderia a Lei 8.212/91 – lei ordinária que é – legislar sobre matéria de competência restrita de Lei Complementar.

No mérito, a recorrente manteve sua irresignação sobre os seguintes pontos.

LEI COMPLEMENTAR 105 – IRRETROATIVIDADE D LEI 10.174/2001

Embora não seja o entendimento desse Relator, o E. Superior Tribunal de Justiça, abordando a questão, tem proferido decisões unânimes, em suas Turmas, de Direito Público, a afirmar que com a edição da Lei Complementar 105/2001, e a alteração promovida no § 3º, do artigo 11, da Lei 9.311/96, alargaram-se, nos termos do artigo 144, § 1º, do CTN, os poderes de investigação das autoridades, o que lhe confere imediata eficácia normativa, por envolver natureza procedimental, tendo, por via de consequência, aplicação imediata, alcançando, inclusive fatos pretéritos.

Cito, como exemplo, a ementa do REsp 506232/ PR:

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

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

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

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

4. A possibilidade de quebra do sigilo bancário também foi objeto de alteração legislativa, levada a efeito pela Lei Complementar 105/2001, cujo art. 6º dispõe: “Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.007823/2004-65
Acórdão nº : 103-22.987

referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente."

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

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

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

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

9. Recurso Especial provido."

Por fim, há de ser considerado que o próprio contribuinte, quando intimado, forneceu os seus extratos bancários, não sendo, também por isso, possível cogitar-se de prova ilícita.

Quanto aos depósitos bancários, o mérito da questão passa pela contrariedade da recorrente não só quanto à forma de tributação adotada pelo fisco, ao arbitrar seus lucros, como pela base de cálculo adotada para o cálculo dos tributos exigidos nos presentes autos.

Verifica-se, inicialmente, nas próprias palavras do auditor fiscal, que a movimentação bancária em apreço era oriunda de operações de *factoring*.

A despeito dessa afirmativa, o fisco autuou, como lucro arbitrado, o montante dos depósitos bancários, somado às receitas declaradas, ao explicitar que a movimentação financeira não registrada, espontaneamente, presume-se legalmente como omissão de receita, mencionando o artigo 42 da Lei nº 9.430/96.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.007823/2004-65
Acórdão nº : 103-22.987

A jurisprudência deste Conselho se inclina, majoritariamente, a entender que a base de cálculo para apuração do tributo de empresas desse jaez é a diferença entre o valor de aquisição e o valor de face dos títulos (fator de compra), considerando que "a tributação deva, sempre que possível, recair sobre a verdadeira operação praticada e sobre a verdadeira receita auferida.

Todavia, a conclusão da decisão recorrida foi no sentido de que a conduta do contribuinte, de não contabilizar a totalidade de seus depósitos, não deixou ao Fisco, outra opção, que não o arbitramento, uma vez que a disposição legal determina que a receita omitida corresponde ao valor dos depósitos ou créditos, prevalecendo o 2º do art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Nesse sentido, é consabido que a receita das empresas de factoring não é a soma dos depósitos, todavia, na impossibilidade de se apurar a verdadeira receita, a decisão recorrida acolheu o posicionamento da fiscalização, preferindo o caminho simplista, com o arbitramento dos lucros com base nos depósitos bancários.

Assim, estando provado nos autos que os depósitos bancários são provenientes de operações de "factoring", no dizer da própria fiscalização, a base de cálculo eleita pelo fisco está muito distante da realidade e contrária a lei.

Os depósitos bancários não contabilizados são, realmente, indícios ou prova de omissão de receita, mas essa receita deve ser apurada na forma da lei. Para justificar a manutenção da tributação, menciona o julgador recorrido o art. 2º do art. 42 da Lei nº 9.430/96, que tem a seguinte redação:

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

A fiscalização e a decisão recorrida, esta a despeito de mencionar este parágrafo, agiram contrariamente ao comando legal, ou seja, não submeteram os valores dos depósitos às normas específicas previstas para as empresas de "factoring", levando a tributação apenas sua receita, contrariamente, mas o valor dos títulos/depósitos e cujo giro, evidentemente, foi muito mais que uma vez a cada período base de incidência do IRPJ e CSLL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.007823/2004-65
Acórdão nº : 103-22.987

A IN 247, de 2002, traz a definição de faturamento para as empresas de fomento comercial, em seu artigo 10, que tem a seguinte dicção:

"Art. 10 – As pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, observado o disposto no art. 9ºm têm como base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins o valor do faturamento correspondente à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade por elas exercidas e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas.

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

Essa definição, vinda com a mencionada instrução normativa, para definir as bases de cálculo do PIS e da COFINS, não deixa dúvida quanto ao valor do efetivo faturamento ou receita bruta das empresas de fomento mercantil, que deveria ser a base de cálculo do arbitramento.

Da mesma forma o ADN nº 51/94, ao normatizar o período de reconhecimento das receitas das empresas de *factoring*, traz a definição de receita nos seguintes termos:

"A receita obtida pelas empresas de *factoring*, representada pela diferença entre a quantia expressa no título de crédito adquirido e o valor pago, deverá ser reconhecida, para efeito de apuração do lucro líquido do período-base, na data da operação."

Da mesma forma, outros atos da SRF apresentam definição da receita bruta das empresas de "factoring, como o ADN COSIT nº 31/97 que definiu a base de cálculo da COFINS, para essas empresas:

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.007823/2004-65

Acórdão nº : 103-22.987

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

a);

b);

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

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

No mesmo sentido, o artigo 10, § 3º, do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, ao tratar do PIS e da COFINS, verbis:

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

§ 1º;

§ 2º;

§ 3º Nas aquisições de direitos creditórios, resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços, efetuadas por empresas de fomento comercial (Factoring), a receita bruta corresponde à diferença verificada entre o valor de aquisição e o valor de face do título ou direito creditório adquirido." (os grifos não estão no original)

Assim, tendo o fisco adotado uma base de cálculo irreal, devem ser cancelados os lançamentos contestados.

Nesse mesmo sentido, foi a decisão proferida por esta Câmara, na sessão de 21.06.2006, que ao analisar questão semelhante no recurso nº 145.775, proferiu o Acórdão nº 103-22.5092, de lavra do I. Conselheiro Flávio Franco Corrêa, cujos fundamentos estão espelhados na seguinte ementa:

***ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430, DE 1996. PESSOAS JURÍDICAS QUE EXERCEM ATIVIDADE DE FACTORING.**

No caso das pessoas jurídicas que exercem atividade de *factoring*, não há como partir do pressuposto de que os depósitos bancários, sem origem comprovada, reflitam a receita sonogada, como se presume, de ordinário, em relação às empresas comerciais ou prestadoras de serviço. Diversamente, nas pessoas jurídicas do ramo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.007823/2004-65

Acórdão nº : 103-22.987

de *factoring*, os depósitos bancários só podem refletir os valores de face dos títulos adquiridos, enquanto a receita bruta resulta da subtração entre tais valores e as importâncias referentes à aquisição dos respectivos títulos, como orientam o ADN Cosit nº 31/97 e o artigo 10, § 3º, do Decreto nº 4.524, de 2002. Em suma, para corresponder à conceituação jurídica relativa à receita bruta da atividade de *factoring*, apenas os depósitos bancários não promovem a presunção de que, na ausência de comprovação de suas origens, a receita sonogada equivale, justamente, ao somatório dos referidos depósitos, no período de apuração."

Note-se, ainda, que dos autos não constam dúvidas de que os depósitos bancários em questão sejam oriundos, exclusivamente, da atividade de fomento mercantil, tanto que o item 002 do auto de infração se reporta a autuação de "Receitas Operacionais (Atividades não Imobiliária) – Prestação de Serviços Gerais".

Além do mais, me parece que faltou ao agente fiscal dar mais um passo no sentido de melhor caracterizar a infração e tributar somente a parcela que caracterizadora de renda.

PIS e COFINS e CSLL - Lançamentos reflexos

Não identificada a real receita bruta, base de cálculo dessas contribuições, cancelam-se as exigências calcadas no somatório dos depósitos bancários.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto no sentido acatar preliminar de decadência, para os fatos geradores ocorridos até setembro de 1999, inclusive, e, no mérito, dar provimento ao recurso para reduzir a multa agravada ao seu patamar normal de 75% e cancelar o lançamento descrito no item 001, do Auto de Infração – Depósitos Bancários não contabilizados.

Sala das Sessões – DF, em 25 de abril de 2007

ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE