



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

**Processo n°** 19740.000225/2007-13  
**Recurso n°** 162.943 Voluntário  
**Acórdão n°** **1801-00.0462 – 1ª Turma Especial**  
**Sessão de** 25 de janeiro de 2011  
**Matéria** IRPJ e tributos reflexos - Arbitramento  
**Recorrente** EMAC FACTORING FOMENTO MERCANTIL LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2003, 2004

**MULTA QUALIFICADA. DECLARAÇÕES FALSAS. CONDUTA REITERADA DO SUJEITO PASSIVO.**

A aplicação da multa qualificada no lançamento tributário depende da constatação da fraude *lato sensu*, conforme conceituado nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/65, por força legal (art. 44, II, Lei nº 9.430/96). A enorme discrepância entre os valores informados ao fisco, nas DIPJ entregues, e aqueles efetivamente suscetíveis de tributação demonstra o dolo do contribuinte em impedir parcialmente o conhecimento do fisco da receita auferida, conduta especificada no inciso I do artigo 71 da citada norma.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Marcos Vinícius Barros Ottoni e Sandra Maria Dias Nunes, que proviam a redução da multa de 150% para 75%. Declarou-se impedido o Conselheiro Guilherme Pollastri Gomes da Silva.

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes – Presidente e Relatora

EDITADO EM: 27/01/2011

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: Carmen Ferreira Saraiva, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Maria de Lourdes Ramirez, Marcos Vinícius Barros Ottoni, Sandra Maria Dias Nunes e Ana de Barros Fernandes.

## Relatório

A empresa fiscalizada pratica a atividade de *factoring* e foi autuada a recolher IRPJ e CSLL, acrescidos da multa qualificada e juros, e PIS e Cofins, com multa de ofício regular e juros, relativamente aos exercícios financeiros de 2002 e 2003, consoante os Autos de Infração acostados às fls. 266 a 302 e Termo de Verificação Fiscal de fls. 200 a 217.

Aproveito parte do relatório do Acórdão nº 12-15.702/07 prolatado pela Segunda Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro/RJ para historiar os fatos que ensejaram o presente litígio – fls. 375 a 419:

“No Termo de Verificação Fiscal de folhas 200 a 217 a Autoridade justifica os lançamentos com base nos seguintes argumentos:

O interessado é empresa de *factoring* e faz as compras dos títulos por um valor menor que os "de face", assumindo os riscos pelos seus recebimentos,

A receita da *factoring* corresponde à diferença entre o valor "de face" do título e o valor pago na sua aquisição. A data de auferimento da receita é a da aquisição.

[...]

Durante o processo de fiscalização o interessado foi, por diversas vezes, intimado a justificar a diferença entre os valores movimentados nas instituições financeiras em 2002 e 2003 e os declarados nas suas DIPJ.

[...]

À folha 125 consta a informação do sócio Eduardo Mendonça Santos de que a empresa encontrava-se desativada completa e totalmente desde o início do ano de 2002.

Após vários termos de intimação e prorrogação do procedimento de fiscalização e dos pedidos de prorrogação de prazos por parte do interessado sem que os documentos solicitados tivessem sido entregues, a Auditora da Receita Federal encaminhou, em 02/05/2006 (fl. 106), um Termo de Prosseguimento dando ciência ao interessado de que os extratos bancários foram solicitados judicialmente.

Após análise dos extratos recebidos, foi lavrado Termo de Constatação Fiscal e Intimação (fls. 109 a 111) relatando as conclusões resultantes destas análises e concedendo um prazo improrrogável de mais quinze dias para apresentação dos seguintes documentos:

[...]

O termo acrescentava que a não-apresentação dos documentos importaria que os recursos movimentados nas contas bancárias seriam considerados receitas omitidas, resultando no arbitramento do lucro para efeito de apuração do IRPJ e seus reflexos.

Eis a resposta ao termo supracitado:

*"1. preliminarmente, cumpre salientar que a escrituração correspondente aos anos-calendário de 2002 e 2003 encontra-se extraviada, circunstância que impede o contribuinte de apresentá-la ao Fisco;*

2. Diante dessa situação excepcional, a alternativa que se apresenta é o arbitramento de seu lucro, em face do que dispõe o art 530, inciso III, do RIR/99; (Negritei)

3. A partir da movimentação bancária relativa às contas correntes nº 50158-1, no ano calendário de 2002, e 50158-1 e 50105-0, no ano calendário de 2003, foram elaborados os demonstrativos determinados (anexos);

4. salienta que a receita efetiva do contribuinte, que tem a atividade de factoring, corresponde ao fator de 4% sobre os valores depositados nas referidas contas, ou seja, RS 25.658,51 no ano calendário de 2002 (641.462,75 X 4%) e RS 129.942,98 no ano calendário de 2003 (3.226.074,60 X 4%). "

**De plano, verificou-se que o interessado não considerou a movimentação da conta 50105-0 durante o ano calendário 2002 e não informou a terceira conta mantida junto ao Bradesco, a de nº 54200.**

Seguiu-se a lavratura de novo Termo de Constatação Fiscal e Intimação, em 06/11/2006 (fls. 114 a 117), em que a empresa foi advertida de que os documentos até então encaminhados não comprovavam a natureza dos recursos movimentados e não indicaram os fatos geradores das obrigações tributárias.

Ao mencionar o fator de 4%, o interessado pareceu indicar que efetuou, com seus clientes, operações de compra de títulos. Sendo este o caso, a receita de cada operação deve ser reconhecida, para efeito de apuração do Lucro líquido, na data da compra do título, e não na data do recebimento do crédito, como no demonstrativo apresentado.

Assim, verificou-se a imprestabilidade do demonstrativo apresentado pelo interessado:

1 °) por deslocar o momento da ocorrência do fato gerador;

2°) por aplicar o fator de compra de 4% a todos os valores creditados em conta-corrente e

3°) por não contemplar toda a movimentação bancária, já que omite a conta 50105-0 em 2002.

Após estas considerações, o Termo de folhas 114 a 117 intimou o interessado a:

[...]

Até 12/02/2007, haviam sido apresentados os borderôs relativos às operações de compra de títulos efetuadas no período de janeiro a abril de 2002, contudo, como o demonstrativo de receitas não foi apresentado, a apresentação, por si só, dos borderôs, foi insuficiente. **Assim foi lavrado novo Termo de Intimação (fjs. 120 a 121) voltando a exigir os borderôs referentes ao período de maio de 2002 a dezembro de 2003.**

**O interessado nada apresentou, nem planilhas, nem borderôs.**

Como a Fiscalização já dispunha dos borderôs do período de janeiro a abril de 2002, a Auditora Fiscal digitou os dados destes, um a um, a fim de apurar as receitas auferidas a cada mês. Paralelamente, comparou os borderôs com os extratos

bancários, identificando entre os débitos nas contas-correntes, aqueles correspondentes a pagamentos para aquisição de títulos. Assim, apurou a receita efetiva do período de janeiro a abril de 2002 e, com o intuito de prevenir a decadência, lavrou auto de infração de IRPJ e reflexos para o período de janeiro a março de 2002, através do processo 19740.000074/2007-95.

**Posteriormente, o interessado apresentou os borderôs relativos às operações efetuadas no período de maio a novembro de 2002, informando que não possuía os referentes ao restante do período fiscalizado (01/12/2002 a 31/12/2003). Esta entrega de borderôs desmentiu a informação inicial de que o interessado tinha suas atividades desativadas desde o início de 2002.**

Em vista das circunstâncias, foram adotados procedimentos diferentes para os períodos fiscalizados.

Período de 01/04/2002 a 30/11/2002.

Os borderôs apresentados (relação às folhas 218 a 264) contêm as características das operações de *factoring* efetuadas e permitem a apuração das receitas efetivamente auferidas, quais sejam:

[...]

Período de 01/04/2002 a 30/11/2002

Para este período não houve apresentação de qualquer documento. Este fato, aliado à inexistência de contabilidade, permitia à Fiscalização que se arbitrasse os lucros do interessado com base nos depósitos efetuados nas contas-correntes.

No caso presente, é fato que, em que pese a não apresentação dos borderôs para este período, durante o procedimento fiscal pôde ser constatado que:

[...]

A Auditora Fiscal optou, então, por utilizar o fator de rentabilidade médio verificado nos meses de janeiro a novembro de 2002, para os meses de dezembro de 2002 a dezembro de 2003, com base no previsto nos artigos 284 e 285 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda), repetidos à folha 212.

**No período de janeiro a novembro de 2002, de um total de títulos adquiridos no valor de RS 7.075.397,52, o interessado auferiu receitas de RS 683.078,38, o que corresponde a um fator de rentabilidade de 9,6542%. Esta foi uma rentabilidade média do total negociado.**

Nas operações de compra e desconto de títulos, que é o caso do interessado, a ocorrência do fato gerador é na data da compra do título.

Portanto, com o intuito de apurar o restante das receitas não cobertas por borderôs foram analisados os débitos das contas bancárias, a fim de identificar a saída de recursos destinados à compra dos títulos. Foram desconsiderados os lançamentos claramente alheios às operações com títulos, tais como estornos, pagamentos de tarifas, contas de luz e telefone, leasing, plano de saúde, despesas cartoriais, títulos de capitalização, amortizações de empréstimos, cobrança de CPMF, devolução de cheques depositados, encargos diversos etc.

Com base nos dados das planilhas resultantes (fls. 135 a 197), foram arbitradas as seguintes receitas:

[...]

Tendo em vista a não apresentação de qualquer documento ou escrituração, a Fiscalização arbitrou o lucro com base nas receitas comprovadas e nas arbitradas, tendo como base o disposto no artigo 530 do RIR/99.

Assim, com base no arbitramento do lucro, foram lançados o IRPJ e a CSLL.

Os reflexos de PIS e COFINS foram apurados em planilha própria à folha 265, sendo deduzidos os valores declarados pelo interessado em DCTF,

[...]

#### **Agravamento da multa.**

**A Autoridade Fiscal entendeu que o interessado ocorreu no crime enquadrado no artigo 71 da Lei nº 4.502/64 - Sonegação - devido à ausência total de escrituração e à desproporção entre as receitas declaradas e efetivamente auferidas. Assim a multa de ofício foi lançada com base no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, apenas para o IRPJ e para a CSLL. Os lançamentos de PIS e COFINS foram efetuados com multa de ofício de 75%.”**

(grifos não pertencem ao original)

Esclareço que a empresa informou para os anos fiscalizados, 2002 e 2003, as receitas nos valores de R\$ 180.494,94 e 126.847,34, respectivamente, mas apurou nas DIPJ prejuízos fiscais para os trimestres em comento, nada oferecendo à tributação.

Os valores das receitas omitidas para estes anos perfazem, consoante autuação, R\$ 581.419,73 (últimos três trimestres) e R\$ 434.721,59.

A turma de julgamento *a quo* manteve os lançamentos tributários, assim restando o acórdão ementado:

#### “ARBITRAMENTO DO LUCRO.

O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não apresentar os livros e documentos que justifiquem suas receitas e despesas declaradas.

#### DEDUÇÃO DE VALORES DAS RECEITAS DECLARADAS.

E incabível qualquer dedução de receitas declaradas na DIPJ quando todos os dados constantes da declaração não podem ser comprovados por total inexistência de documentos e registros contábeis e quando destas receitas não se originou qualquer pagamento de IRPJ.

#### MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE SONEGAÇÃO.

A apresentação de declaração inexata e de informações inverídicas sobre: a) o encerramento de atividades da empresa, sem que o fato tivesse ocorrido; b) que o *spread* praticado pelo interessado era de 4 % sobre o valor depositado, quando na verdade era de 9,6 %; c) a criação de despesas, não contabilizadas e não comprovadas, para apuração de prejuízo contábil e fiscal e d) a ocultação de uma das suas contas-correntes bancárias, comportam a caracterização de crime de sonegação fiscal com a finalidade de ocultar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

#### LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL.

O decidido no mérito do IRPJ repercute na tributação reflexa da contribuição social sobre o lucro.

PIS e COFINS.

Dos valores considerados reflexos do IRPJ na tributação destas contribuições, devem ser deduzidos os declarados em DCTF. Diferenças apuradas, em relação aos valores declarados e já pagos, não são consideradas como crime de sonegação fiscal e não devem ter a multa de ofício agravada.”

Irresignada, tempestivamente, a empresa interpôs o Recurso Voluntário de fls. 397 a 400 contestando somente a aplicação da multa qualificada, requerendo a sua redução para 75%.

Explica que no julgamento do lançamento tributário conexo a este, relativo ao 1º trimestre de 2002, formalizado em outro processo por estar em vias de decair (nº 19740.000074/2007-95), a Sexta Turma de Julgamento da mesma DRJ no Rio de Janeiro cancelou a qualificação da multa, reduzindo-a para 75%, por entender que a discrepância entre a receita efetiva e a receita declarada e a ausência de escrituração contábil não justificam a qualificação da multa – o referido acórdão foi anexado ao recurso.

Reforça a argumentação com ementa de acórdão proferido por este órgão colegiado, no mesmo sentido (Acórdão nº 12-15.483/07).

É o relatório. Passo a analisar as razões recursais.

## Voto

Conselheira Ana de Barros Fernandes, relatora

Conheço do recurso interposto, por tempestivo.

O litígio versa somente sobre a aplicação da multa qualificada (150%) incidente sobre as exigências fiscais de IRPJ e CSLL relativas aos 2º, 3º e 4º trimestres de 2002 e 1º, 2º, 3º e 4º trimestres de 2003.

A recorrente defende que não há razão para a qualificação, por não restar comprovada a fraude, e cita dois julgados em seu favor, sendo um relativo ao primeiro trimestre oriundo da mesma fiscalização.

O assunto, com efeito, é polêmico.

Sem abalizar as teses que se confrontam, manifesto o meu posicionamento quanto às infrações tributárias e a cominação da multa de ofício correspondente.

No presente caso, a *factoring* entregou as DIPJ relativas aos exercícios financeiros, porém não guardou em boa ordem os documentos e sequer preservou a contabilidade a que estava obrigada a escriturar, por ser *factoring*, cujo exame de auditoria possibilitaria averiguar as informações inseridas naquelas DIPJ.

Ao não cuidar para que a contabilidade se preservasse, ou simplesmente se recusar a apresentá-la, argumentando que à fiscalização só caberia o arbitramento do lucro, denoto que a contribuinte bem sabia das informações inexatas que as referidas DIPJ veiculavam.

Aliás, o procedimento da empresa durante a fiscalização demonstra claramente que alguns documentos – borderôs – inicialmente inexistentes (como a contabilidade), só vieram a surgir e serem apresentados após diversas intimações e a obtenção, via judicial, dos extratos bancários. Acrescento ainda a atitude da empresa em subtrair uma conta bancária do conhecimento da fiscalização.

Houve por bem a fiscalização ao dispor dos documentos que a empresa lhe forneceu, ainda que sabendo não retratarem todo o seu universo de operações (em vista da relevante e estampada movimentação financeira evidenciada pelo CPMF) utilizar estes valores para quantificar e arbitrar o lucro, abrindo mão de auferir a receita omitida da *factoring* com fulcro no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, ou seja, valendo-se de todos os créditos bancários havidos em suas correntes bancárias, por se tratar de uma atividade de intermediação.

Todavia, entendo que não há margem para discricionariedade da autoridade fiscal, ou do agente fiscal, para deixar de aplicar a multa qualificada quando se depara com condutas dos contribuintes que, *per si*, afastam a ocorrência do erro escusável.

A multa de ofício regular – 75% - deve ser aplicada a apenas aqueles casos em que o erro não pode ser afastado. Assim, quando há controvérsias em relação à aplicação de legislação tributária, ou denota-se que o erro cometido pelo contribuinte originou-se de imperícia, ou negligência sua, e estes fatos ensejaram a tributação de ofício, a multa regular deve ser aplicada pelo agente fiscal. Afinal, não existe lançamento tributário *ex officio*, sem cominação da respectiva multa de ofício e o percentual de 75% já é imposto pelo legislador para que os contribuintes não façam descaso da *res publica*. Pagar tributos é dever de todo cidadão, valor indisponível para o Estado.

Todavia, a *contrario sensu*, quando há uma infração flagrante – vulgarmente conhecida como ‘fratura exposta’ – em que se depara com a atitude volitiva do contribuinte em lesar os cofres públicos e, neste caso, o preenchimento da DIPJ com valores sabidamente subfaturados comprova esta intenção do contribuinte, o dolo em subtrair os tributos federais, a multa a ser aplicada é a qualificada de 150%.

Observe-se que na presente autuação a matéria tributável ergueu-se sobre a receita efetivamente omitida, apurada mediante a apresentação de borderôs apresentados pela própria fiscalizada. E implicaram na prova de que nas DIPJ os valores de receitas – destaque – não de lucro real, foram informados de forma subfaturada.

A ausência da apresentação de contabilidade (seja por qual motivo) impede apenas que se verifique quais os subterfúgios utilizados para que o fisco, ao examiná-la, detectasse quais as artimanhas utilizadas para a obtenção dos falsos valores declarados.

No presente caso, é relevante o fato da empresa haver informado ao fisco receitas obtidas com a atividade no percentual aproximado de apenas 30% daqueles valores efetivamente verificados pela auditoria fiscal, consoante relatado.

Para o ano de 2002, informou R\$ 180.494,94, enquanto nos três últimos trimestres auferiu R\$ 581.419,73; em 2003 informou R\$ 126.847,34, mas obteve R\$ 434.721,59.

A discrepância entre os valores afasta totalmente possíveis erros cometidos pela autuada, que justificariam aplicar-se uma multa regular.

Adoto, por conseguinte, a tese que faz-se suficiente para configurar o tipo descrito no artigo 71 da Lei nº 4.502/64 o ato de entregar declarações ao fisco, reiteradamente, informando falsos valores. “*Falsum quod est, nihil est*” – o que é falso, nada vale.

A conduta da contribuinte denuncia a intenção desvelada de impedir ao fisco o conhecimento da ocorrência de fatos geradores de tributos, no caso, federais e de subtrair da tributação os valores devidos:

*Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

[...]

*Data venia* as teses divergentes, mantenho a multa qualificada incidente sobre o IRPJ e CSLL exigidos na presente autuação.

Voto em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes