



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n° 19740.000505/2006-32
Recurso n° 165.430 Voluntário
Matéria IRPJ, CSLL, PIS e COFINS-Anos-calendário: 2002 c 2003
Acórdão n° 101-96.917
Sessão de 18 de setembro de 2008
Recorrente Trade Factoring Fomento Mercantil Ltda.
Recorrida 2ª TURMA/ DRJ no Rio de Janeiro - RJ. I

Assunto: Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

Anos-calendário: 2002 c 2003

Ementa: VALIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO- MPF - Das normas que regem o mandado de procedimento fiscal pode-se concluir que, para a validade do ato, o fundamental é que, no momento da lavratura do auto de infração, exista MPF vigente para aquele tributo e aquele período, dirigido ao auditor que formalizou o lançamento.

NULIDADE DA DECISÃO- INDEFERIMENTO DA PERÍCIA- A finalidade da prova é a formação da convicção do julgador, de quem sua admissão é ato exclusivo. Ao avaliar a utilidade da prova requerida, o julgador tem em conta o seu objeto, e quem tem o ônus de produzi-la. No caso da presunção legal relativa prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/96, incumbe ao contribuinte a prova de que os depósitos não têm origem em receita ou, se receita, são não tributáveis na declaração ou já foram oferecidas à tributação. A perícia não pode ter por escopo imputar à autoridade administrativa o encargo de construir provas que caberia ao contribuinte realizar.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - DEFESA DO CONTRIBUINTE - APRECIÇÃO - Conforme cediço no Superior Tribunal de Justiça - STJ, a autoridade julgadora não fica obrigada a se manifestar sobre todas as alegações do Recorrente, nem quanto a todos os fundamentos indicados por ele, ou a responder, um a um, seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão. (REsp 874793/CE, julgado em 28/11/2006).

REFAZIMENTO DA ESCRITURAÇÃO - A empresa tem a possibilidade de refazer a contabilidade, mas somente pode evitar o arbitramento do lucro se a recomposição for feita antes do encerramento da ação fiscal com a lavratura do auto de infração. A regularização da escrituração contábil após o lançamento não

tem o condão de invalidar o arbitramento, pois falece aos julgadores, que não são autoridades lançadoras, competência para alterar o critério jurídico do lançamento.

MULTA- CARÁTER CONFISCATÓRIO. A alegação de caráter confiscatório compreende apreciação de consonância da lei com princípios constitucionais, e o Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

JUROS DE MORA- A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula 1º C.C. nº 4)

MULTA QUALIFICADA- O simples fato de o contribuinte não fornecer seus extratos bancários à fiscalização, ou não comprovar a origem dos valores nele depositados não é suficiente para justificar a qualificação da multa. Porém a não contabilização, por três anos, de cerca de vinte contas bancárias utilizadas para movimentar recursos financeiros mantidos à margem da contabilidade demonstra a intenção inequívoca fraude.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANTÔNIO PRAGA
PRESIDENTE


SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 28 OUT 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Caio Marcos Cândido José Ricardo da Silva, Aloysio José Percínio da Silva, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice-Presidente da Câmara) e Antonio Praga (Presidente da Câmara). Ausentes, momentânea e justificadamente, os Conselheiros Valmir Sandri, João Carlos de Lima Júnior.



Relatório

Cuida-se de recurso interposto por Trade Factoring Fomento Mercantil Ltda., em face da decisão da 2ª Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro que julgou parcialmente procedentes os lançamentos formalizados mediante autos de infração lavrado para exigência de imposto de renda de pessoa jurídica (IRPJ), contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS), e contribuição para o programa de integração social (PIS) relativos aos anos-calendário de 2001, 2002 e 2003, com imposição da multa de 150%.

Por sua clareza e concisão, tomo de empréstimo a descrição dos fatos contida no relatório que integra a decisão de primeira instância.

De acordo com o termo de verificação fiscal-TVF às fls. 1.352/1399 e 1.402/1.405, a ação fiscal originou-se de pesquisas nos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil-RFB, que apontaram indícios de movimentação financeira, em contas correntes de titularidade do interessado, incompatível com as receitas declaradas por meio de DIPJ.

Ano-calendário	Movimentação financeira	CPMF retida (R\$)	Receita declarada (R\$)	CPMF declarada (R\$)
2001	32.144.549,00	51.415,34	497.669,90	0,00
2002	51.378.003,82	2.685,27	434.780,41	31.897,38
2003	56.883.747,87	59.733,35	0,00	0,00

O interessado foi então intimado a apresentar diversos documentos, entre eles os livros comerciais e fiscais; a identificar todas as instituições financeiras utilizadas para movimentar os recursos financeiros da atividade de fomento mercantil nos anos de 2001 a 2003; a apresentar extratos bancários; contratos de prestação de serviços de fomento mercantil, bem como a elaborar planilha identificando as operações de aquisição dos direitos creditórios por cliente.

Em atendimento à intimação, foram apresentados alguns documentos, entre eles a relação das contas correntes nas quais manteve movimentação financeira no período fiscalizado.

Uma vez que no decorrer da ação fiscal, com base na Medida Cautelar de Quebra de Sigilo Bancário de nº 2005.51.01.51501-0, proposta pelo Ministério Público Federal, foram solicitados diretamente às instituições financeiras os extratos, a fiscalização constatou que na relação do interessado foram omitidas duas contas correntes no Banco Rural, duas correntes no BCN e nada menos que doze contas correntes mantidas junto à agência Jerônimo Monteiro da Caixa Econômica Federal.

Tendo em vista terem transcorrido mais de seis meses desde o início da ação fiscal sem a apresentação de outros documentos, o interessado foi intimado (fls.38/40) a indicar se os lançamentos a débito e a crédito efetuados nas contas correntes correspondiam efetivamente às operações de fomento mercantil. Caso contrário, deveria indicar a que operações correspondiam.

Foi ainda intimado (fls.42/43) a apresentar planilha que vinculasse (por conta corrente e períodos mensais) os débitos e créditos nas contas correntes com as operações de fomento realizadas.

Em resposta, apenas informou que os lançamentos a débito e a crédito correspondiam a operações de fomento mercantil. Informou ainda que as listagens de operações por cliente entregues à fiscalização (anexo II) correspondiam à totalidade de suas supostas operações de fomento mercantil.

Analisando a documentação apresentada e comparando com os valores declarados/recolhidos/escriturados pelo interessado, utilizando-se como base a COFINS, por ser uma contribuição incidente sobre a receita, a fiscalização efetuou a tabela de fls. 574/575 e concluiu que:

- a) Os débitos de COFINS declarados na DIPJ e DCTF mostraram-se compatíveis entre si (apesar de pequenas diferenças em alguns meses) e foram utilizados como base para os recolhimentos efetuados;
- b) As receitas declaradas em DCTF e DIPJ mostraram-se discrepantes e menores em relação àquelas constantes no livro Razão para o ano de 2001. Nos anos de 2002 e 2003 não apresentaram diferenças;
- c) As receitas declaradas em DCTF, DIPJ e no livro Razão mostraram-se discrepantes e muito menores do que aquelas obtidas com base na listagem de operações por clientes (borderôs) para todos os meses fiscalizados;
- d) A diferença, muitas vezes, representou mais de dez vezes do valor declarado/contabilizado, o que torna a contabilidade imprestável para determinar a real receita auferida no período objeto da ação fiscal;
- e) A escrituração contábil também não é capaz de representar a real movimentação financeira do interessado, posto que cerca de vinte contas correntes utilizadas para movimentar recursos financeiros ficaram à margem da contabilidade, o que impediu vincular os débitos nessas contas com os valores pagos pela aquisição de títulos nas supostas operações de fomento mercantil;
- f) Igualmente, tornou-se impossível fazer qualquer correlação entre os créditos efetuados nas contas correntes e sua atividade de *factoring*, pelo simples fato de que o interessado foi incapaz de apresentar relação diária contendo o valor de face de títulos adquiridos de seus clientes;
- g) Os documentos apresentados mostraram-se totalmente discrepantes entre si, não constituindo fonte hábil e idônea para relacionar sua expressiva movimentação financeira (mais de 140 milhões de reais).

Concluindo que a escrituração contábil, e em especial o livro Razão, possui vícios insanáveis e deficiências que a tornam imprestável para determinar o lucro real e a efetiva movimentação financeira do interessado, foi levado a efeito o arbitramento do lucro, ex-vi do disposto no art. 530, II, "a" e "b" do RIR/1999.

A fiscalização também concluiu que o interessado não era de fato, mas apenas de direito, uma empresa de fomento mercantil, posto que foi incapaz de apresentar os contratos de fomento mercantil firmado com seus clientes, bem como de relacionar sua expressiva movimentação financeira com a atividade de *factoring* através de documentação hábil e idônea. Os documentos apresentados (livro Razão e listagens de operações por clientes) não guardavam qualquer compatibilidade entre si e tampouco com os extratos bancários.

Assim, na determinação do lucro arbitrado, que considerou como receita bruta conhecida os depósitos bancários não comprovados (presunção relativa de omissão de receita prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/1996), foi utilizado o percentual de 38,4 %, aplicável às empresas prestadoras de serviços em geral.

Para apuração das receitas brutas trimestrais omitidas, foram excluídos os cheques devolvidos, estornos de lançamentos, assim como créditos resultantes de transferências entre as contas correntes de titularidade do interessado (fls. 778/907).

Como reflexo, foi lavrado o auto de infração de CSLL. A omissão de receita originou os autos de infração de Cofins e Pis.

Em face dos fatos descritos, a fiscalização entendeu que ficou caracterizada a intenção fraudulenta do interessado em suprimir os tributos devidos nos anos-calendário de 2001 a 2003. De forma reiterada, o interessado não manteve escrituração comercial e fiscal, que espelhasse suas reais receitas, bem como o lucro de suas atividades, e, conseqüentemente, impediu o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, o que caracteriza sonegação fiscal, definida no art. 71 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964.

Em impugnação tempestiva a interessada suscitou nulidade dos autos de infração, por terem sido lavrados após encerramento de sua validade.

No mérito, alegou ser empresa genuinamente de fomento mercantil, estabelecida há mais de doze anos, afiliada a ANFAC, mantendo contabilidade atualizada, tendo prestado tempestivamente as informações exigidas pela legislação, bem como pago pontualmente os impostos dela decorrentes.

Admitiu ter omitido de seus registros contábeis a existência de contas, de sua titularidade, onde realizou operações de *factoring*, a grande maioria delas relativa a prestação de serviços de cobrança para terceiros (a chamada cobrança simples).

Alegou que a contabilidade poderia ser considerada incompleta e omissa, mas jamais imprestável, tanto que não foi desconsiderada, tendo sido mantidas incólumes e sem retoques as informações prestadas e o valor dos impostos pagos em razão das operações contabilizadas.

Refutou a descaracterização da atividade de *factoring*, e afirmou que todos os contratos de *factoring* com as empresas partes nas operações originárias dos recursos que ingressaram nas contas bancárias não contabilizadas estiveram à disposição da fiscalização, sendo que vários deles são de clientes que tiveram parte das operações escrituradas, estas tidas pela fiscalização como válidas e idôneas. Refutou a declaração de inexistência da referida documentação, e afirmou que o autuante sequer se deslocou até a sede da empresa ou tentou



contato com os clientes para verificar a veracidade das informações prestadas, tendo, inclusive, no início da fiscalização, declarado verbalmente que não necessitava de todos os contratos de fomento dos créditos das contas correntes não contabilizadas, e que, no momento oportuno, solicitaria, por amostragem, alguns dos contratos. Afirmou ter sido esse o motivo da não juntada aos autos todos os contratos, os quais se encontravam disponíveis.

Anexou contratos de fomento mercantil, informando que existem também na empresa registros detalhados de todas as operações realizadas, as quais originaram os recursos que ingressaram nas contas não contabilizadas.

Alegou que a fiscalização apenas solicitou o documento denominado “Listagem de Operações por Clientes”, onde existe a totalização anual das operações realizadas com cada um desses clientes, sem, contudo, discriminar cada uma das operações. Qualificou como impossíveis de serem fornecidas algumas das informações que foi intimada a prestar, alegando que o não fornecimento, todavia, não constitui razão suficiente para se presumir que tais operações não existiram e que mantinha outra atividade senão a de *factoring*.

Afirmou inexistir uma prova ou mesmo indício que pudesse indicar que os recursos que ingressaram nas contas bancárias não seriam de *factoring*. Ponderou que a listagem de operações de *factoring*, que geraram os créditos que ingressaram nas contas correntes não contabilizadas, aliadas ao objeto social, aos contratos de fomento mercantil e à natureza jurídica das operações contabilizadas (jamais contestadas), se não são consideradas como prova definitiva, constituem indícios suficientes que, se analisados em conjunto, em procedimento lógico, levam à conclusão de ser verdadeira a natureza jurídica das operações que geraram os créditos nas contas correntes não contabilizadas – *factoring*, conforme por ele informado. Insistiu em que a simples desorganização contábil ou a impossibilidade da perfeita vinculação dos débitos e créditos com as operações de *factoring* não é motivo para que as demais provas e indícios sejam desconsiderados.

Defendeu ser lícito ao contribuinte, no curso do processo administrativo, enquanto que o lançamento não se defina, regularizar a sua escrituração contábil, incluindo nela as receitas de operações de *factoring*, a grande maioria delas provenientes de administração de contas a pagar e a receber, para que se apure o correto imposto a pagar. Para isso, acostou os Anexos I B a XXVII B, dizendo estar fornecendo elementos para que se apure o imposto decorrente da regularização de sua contabilidade, respeitando-se os princípios da legalidade, não confisco, proporcionalidade e capacidade contributiva;

Afirmou que o conceito de faturamento bruto utilizado no arbitramento está fora da hipótese legal, dizendo que, em razão da arbitrária desconsideração da atividade da empresa, a fiscalização tratou da receita bruta como se fosse o total dos depósitos efetuados em suas contas correntes, afastando-se por completo do conceito de receita bruta utilizado para as empresas que executam a mesma atividade econômica do interessado. Aduziu que, como a fiscalização demonstrou conhecer os ganhos da atividade de *factoring*, bastaria ter apurado no mercado, ou na contabilidade, o índice normal ou médio das empresas que operam no mesmo seguimento, de modo a respeitar o princípio da capacidade contributiva. Assim, conhecendo-se o faturamento bruto do interessado, o arbitramento deveria ter sido realizado na forma do art. 532 do RIR/1999.

Argumentou que, mesmo que a fiscalização tivesse razão ao afirmar que a impossibilidade de se vincular os créditos e débitos das contas correntes omitidas torna

inviável a verificação das operações de *factoring*, ainda assim tal fato não importaria no ato extremo de desconsideração e mudança do ramo de atividade da empresa. Isso porque, no seu entender, tal fato não teria como conseqüência a demonstração de que não exercia atividades de *factoring*, mas sim, demonstração de que a receita bruta não poderia ser conhecida, o que imporia o arbitramento na forma do art. 535 do RIR/1999.

Invocou a competência do autuante que, na forma do inciso XXIX, do art. 1º, da Portaria SRF nº 563/1998, decorreria justamente do reconhecimento de sua qualidade de empresa de *factoring*, para concluir pela impossibilidade de o próprio fiscal negar tal qualidade, pedindo a nulidade do auto de infração.

Afirmou que houve violação aos princípios constitucionais da capacidade contributiva, não-confisco, proporcionalidade, razoabilidade e legalidade, que todos os valores das receitas omitidas encontravam-se em conta corrente de sua titularidade, o que, por si só, não caracteriza o intuito de fraudar o Fisco, que houve apenas a falta de declaração de receitas, o que não é suficiente para aplicação da multa qualificada de 150%, e que o percentual de 150% tem característica de confisco, em flagrante violação ao art. 150, IV, da Constituição Federal.

A Turma *a quo* julgou procedentes em parte os lançamentos, em decisão assim ementada:

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

Ementa:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. CONTROLE ADMINISTRATIVO. INOCORRÊNCIA DE NULIDADE.

O Mandado de Procedimento Fiscal-MPF é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. Eventual descumprimento de parte das disposições da Portaria que o instituiu, por si só, não dá margem para declaração de nulidade do lançamento do crédito tributário.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE

A autoridade administrativa não possui competência para apreciar a legalidade ou inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, cabendo tal prerrogativa unicamente ao Poder Judiciário.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

LUCRO ARBITRADO. FACTORING.

As empresas que têm o factoring por objeto social estão sujeitas à tributação pelo lucro real e, conseqüentemente, obrigadas a manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais. A inexistência de escrituração nesses termos autoriza a apuração ex-officio com base nos critérios do lucro arbitrado.

YF

DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO COMPROVADOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA.

Caracterizam receitas omitidas os valores creditados em conta de depósito mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Na determinação ex officio da receita omitida por empresa de factoring, nos termos do art. 42 da Lei n.º 9.430/1996, para que se considere, como receita bruta tributável, a diferença verificada entre o valor de aquisição e o valor de face do título ou direito creditório adquirido, cabe ao sujeito passivo provar que os depósitos são provenientes de recursos originados da atividade de factoring.

MULTA QUALIFICADA

É cabível a imposição de multa de ofício qualificada de 150% restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se, em tese, nas hipóteses tipificadas no art. 71, inciso I, da Lei n.º 4.502/64.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Exercício: 2001, 2002, 2003

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL. CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Pela relação de causa e efeito, aplica-se ao lançamento decorrente a decisão prolatada em relação à exigência principal.

Ciente da decisão em 03 de março de 2008, a interessada ingressou com recurso tempestivo (carimbo apostado às fls. 10713, datado de 28 de março de 2008).

Preliminarmente, alega nulidade da decisão por cerceamento de defesa, com base no indeferimento da perícia. Diz que o julgador indeferiu-a por entender presentes todos os elementos necessários para formação de sua convicção, mas fundamentou sua decisão na não comprovação, pela Recorrente, de diversos fatos, entre eles a origem dos depósitos, e que a receita omitida tenha sido originada de sua atividade de *factoring*. Pondera que a perícia foi pedida exatamente para demonstrar esses fatos que a decisão teve como não provados.

Reafirma o argumento trazido na impugnação, no sentido de que, até que o lançamento se torne definitivo, o contribuinte pode regularizar sua escrituração, nela incluindo as receitas de *factoring*.

Pede o retorno dos autos às instâncias de origem, para a realização das diligências e perícias requeridas.

Suscita, também, nulidade da decisão por não ter se manifestado sobre questão relevante suscitada na impugnação, relativa à derrogação da competência para autuação pelo próprio autuante. Pondera que, caso o Conselho decida pelo não retorno à instância inferior, o que não espera, requer a manifestação explícita da Câmara anulando o lançamento.

Renova a argüição de nulidade dos lançamentos lavrados após encerramento do prazo determinado para a ação fiscal, e contesta a decisão recorrida, quando sustentou que “o descumprimento das normas do MPF só pode gerar sanções administrativas, mas não a nulidade do auto de infração”.

Reitera a argumentação quanto à impossibilidade de vinculação dos créditos e débitos nas contas correntes com as operações de fomento mercantil, pelo volume e especificidade, e reafirma que esse fato, isoladamente, não constitui razão suficiente para presumir que tais operações não existiram e que a Recorrente *a latere* de seu objetivo social, realizava outras atividades senão as de *factoring*.

Reedita, também, as alegações sobre inadequação do arbitramento e possibilidade de refazer a contabilidade enquanto não definitivo o lançamento.

Contesta a utilização do valor integral os depósitos como receita, alegando que o arbitramento deveria buscar a realidade da atividade exercida. Reafirma não existir nos autos do procedimento investigatório prova ou sequer indício de que a Recorrente tenha praticado negócio jurídico que se tenha afastado das operações típicas de *factoring*.

Critica a decisão recorrida, que não analisou os contratos acostados à impugnação, alegando que, em sua maioria, não foram datados, impossibilitando saber quando foram pactuados, mas ao mesmo tempo os utilizou para fundamentar decisão desfavorável à empresa, quando no item 55 da decisão registrou que pelas cláusulas e condições pactuadas, na qualidade de contratada, tinha plenas condições de atendimento à solicitação da fiscalização.

Afirma que a autoridade julgadora ignorou os registros detalhados de todas as operações que deram origem aos recursos que ingressaram nas contas não contabilizadas (Anexos Parte B, Anexos III B, XII B e XXI B). Diz ser ônus da fiscalização demonstrar que a Recorrente agiu de forma diversa de seu objeto social, especialmente quando todos os demais elementos apontam em sentido contrário, o que é diferente de demonstrar que os valores creditados em conta de depósito não representam omissão de receita, isso sim, ônus do contribuinte.

Contesta o conceito de faturamento bruto utilizado no arbitramento. Afirma que bastaria ser verificado o volume das operações informadas na listagem não contabilizadas, tributando cada atividade com o ganho médio ou normal correspondente, cujos percentuais são conhecidos da fiscalização, sendo que o autuante poderia ainda ter optado por extrair o índice de ganho da contabilidade da Recorrente, eis que grande parte das operações foi escriturada.

Aduz que, mesmo que o autuante tivesse razão ao afirmar que a impossibilidade de vincular os créditos e débitos das contas omitidas torna inviável a verificação das operações de *factoring*, não poderia desconsiderar a atividade de *factoring*, mas utilizar outros critérios de arbitramento previstos na lei, que não sejam com base na receita bruta conhecida..

Afirma que ao arbitramento, como realizado, acarretará a impossibilidade de pagamento e poderá resultar no confisco do patrimônio da empresa e seu fechamento.

Refuta a manutenção da multa qualificada, dizendo que todos os valores das receitas omitidas se encontravam em conta-corrente de titularidade da Recorrente, o que

descaracteriza o intuito de fraudar. Diz ter havido unicamente falta de declaração de receitas. Argumenta que o percentual da multa viola o art. 150, inciso IV, da Constituição

É o relatório.

Voto

Conselheira SANDRA MARIA FARONI a Relatora

Recurso Tempestivo e assente em lei. Dele conheço.


A Recorrente suscita a nulidade da decisão por cerceamento de defesa, com base no indeferimento da perícia. Diz que o julgador indeferiu-a por entender presentes todos os elementos necessários para formação de sua convicção, mas fundamentou sua decisão na não comprovação, pela Recorrente, de diversos fatos, entre eles a origem dos depósitos e que a receita omitida tenha sido originada de sua atividade de *factoring*. Pondera que a perícia foi pedida exatamente para demonstrar esses fatos que a decisão teve como não provados.

Conforme leciona Moacyr Amaral Santos, a admissão da prova é o momento da avaliação preventiva de sua utilidade, sendo ato exclusivo do julgador¹.

Ainda no magistério do ilustre processualista, o destinatário da prova é o juiz, seu objeto são os fatos da causa, ou seja, os fatos deduzidos pelas partes como fundamento da ação ou exceção, e sua finalidade é a formação da convicção quanto à existência dos fatos da causa.²

Tendo em conta que o objeto da prova são os fatos da causa, importante levar em consideração que o ônus da prova (dos fatos alegados) cabe a quem os alega.

Em se tratando de omissão de receitas fundada na presunção relativa contida no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, incumbe ao fisco unicamente produzir a prova da existência dos depósitos cuja origem o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, e incumbe ao contribuinte a prova de que referidos depósitos não têm origem em receita ou, se receita, são não tributáveis na declaração ou já foram oferecidas à tributação. A perícia não pode ter por escopo imputar à autoridade administrativa o encargo de construir provas que caberia ao contribuinte realizar.

Não acolho a preliminar de nulidade suscitada. 

¹ Santos, Moacyr Amaral. Primeiras Linhas de Direito Processual Civil, 15ª edição – São Paulo: Saraiva, 1993, V. II, p.226/227.

² mesma obra, V.II, p. 327/328.

A Recorrente suscita também a nulidade da decisão por omissão quanto a questão relevante ventilada na impugnação. Pondera que alegou violação ao disposto no art. 12 e 59, I, do Decreto nº 70.235, de 1972, em razão da derrogação da competência para autuação pelo próprio autuante.

Os artigos invocados dispõem:

Art. 12. O servidor que verificar a ocorrência de infração à legislação tributária federal e não for competente para formalizar a exigência, comunicará o fato, em representação circunstanciada, a seu chefe imediato, que adotará as providências necessárias.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente

Pelo teor da impugnação, vê-se que a questão ventilada como derrogação da competência pelo próprio autuante não figurou como preliminar de nulidade do auto de infração, mas sim como reforço na argumentação em defesa da natureza das atividades desenvolvidas como *factoring*, questão de mérito que, aliás, a impugnação aponta expressamente como principal ponto da controvérsia

A questão da atividade exercida pelo interessado foi longamente apreciada pela decisão recorrida ao apreciar o mérito, (itens 38 a 61 do voto condutor). Conforme cediço no Superior Tribunal de Justiça - STJ, a autoridade julgadora não fica obrigada a manifestar-se sobre todas as alegações do Recorrente, nem a todos os fundamentos indicados por ele ou a responder, um a um, seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão. (REsp 874793/CE, julgado em 28/11/2006).

Rejeito a preliminar e, por oportuno, registro que a estruturação da Secretaria da Receita Federal, criando delegacias com jurisdição espacial e delegacias especiais com jurisdição relacionada à atividade do contribuinte é questão de organização interna do órgão, não interferindo na competência do auditor, que poderá lavrar autos de infração contra qualquer contribuinte no território nacional, desde que autorizado por Mandado de Procedimento Fiscal, nos casos em que a ordem é exigível. Aliás, consta de disposição expressa do Decreto nº 70.235/72 que o auto de infração é válido, mesmo que formalizado por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.

A Recorrente suscitou preliminar de nulidade do auto de infração por ter sido lavrado com base em MPF extinto.

A respeito dessa arguição registro, inicialmente, que discordo da ilustre relatora do voto condutor da decisão recorrida, quando alega que o descumprimento das normas do MPF só pode gerar sanções administrativas, mas não impõe a nulidade do auto de infração.

Em ocasiões precedentes, socorrendo-me da lição do tributarista José Antônio Minatel, manifestei-me no sentido de que o MPF constitui ato administrativo concreto, individual, de competência da autoridade hierárquica que detém o poder de comandar grupo de agentes do Fisco em determinada jurisdição administrativa, que pode ser catalogado no rol dos "atos propulsivos", pois é ato imprescindível para deflagrar o procedimento de investigação a cargo de qualquer agente do Fisco, ressalvadas as hipóteses excepcionadas pelo próprio ato normativo que regulamenta a sua expedição. E longe de ser mero ato de controle interno, o

MPF é ato administrativo que tem a função de dar partida ao procedimento fiscal, atribuindo *condições de procedibilidade* ao agente do Fisco competente para o exercício da auditoria fiscal, sendo, por conseguinte, ato preparatório e indispensável à produção dos atos subseqüentes, como é exemplo o lançamento.

O mandado de procedimento não confere competência ao auditor para levar a efeito o procedimento fiscal e formalizar a exigência, mas autoriza o exercício dessa competência. A competência é conferida pela lei.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é instrumento criado pela Portaria SRF nº 1.265/99 (regulado, na época dos fatos, pela Portaria SRF nº 6.087, de 2005, e atualmente, pela Portaria SRF nº 11.371, de 2007) e que deve ser emitido sempre que for necessária a instauração de procedimento fiscal de fiscalização (MPF-F) e a efetivação de diligência (MPF-D). Há, ainda, previsão de emissão de Mandado de Procedimento Fiscal Especial (MPF-E), a ser expedido nos casos em que o procedimento fiscal tenha se iniciado antes da emissão de MPF em razão da necessidade de preservação dos interesses da Fazenda Nacional, Mandado de Procedimento Fiscal Extensivo (MPF-Ex), para realizar diligência para coletar informações e documentos destinados a subsidiar procedimento de fiscalização relativo a outro sujeito passivo, e Mandado de Procedimento Fiscal Complementar (MPF-C), que deve ser utilizado para proceder às alterações no MPF, decorrentes de substituição, inclusão ou exclusão de AFRF responsável pela sua execução, ou pela supervisão, bem assim as relativas a tributos ou contribuições a serem examinados e período de apuração, ou, ainda, para constituição de crédito tributário relativo a período diverso do fixado, e deve ser emitido pela autoridade outorgante do MPF originário.

O § 1º do art. 13 da Portaria SRF 6.087, de 2005³, vigente à época dos fatos, determina que a prorrogação do MPF é feita por registro eletrônico efetuado pela autoridade outorgante, e a informação sobre a prorrogação é disponibilizada na Internet, por código de acesso contido no próprio MPF.

Dos dispositivos que regem o mandado de procedimento fiscal emanam os seguintes comandos: (a) procedimentos de fiscalização têm de ser instaurados por via de MPF; (b) a fiscalização deverá limitar-se ao proposto na ação fiscal; (c) havendo indícios de ilícitos que extrapolem os limites iniciais da ação fiscal, deve o AFRF representar ao seu chefe imediato, com o fim de que seja emitido MPF-C que amplie o procedimento em relação ao fiscalizado ou de que seja emitido novo MPF-F para o início de ação fiscal em relação a terceiros; (d) o auto de infração deve se restringir aos limites do MPF-F e seus eventuais complementares; (e) a prorrogação do MPF é feita por registro eletrônico, cuja informação é disponibilizada na Internet, por código de acesso contido no próprio MPF; (f) os atos praticados pelo auditor no curso de procedimento amparado por MPF não perdem a validade, ainda que o MPF se extinga por decurso de prazo, podendo a autoridade responsável determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal.

³ § 1º do art. 13 da Portaria MF 4.066, de 2007;

Art. 4º da Port. 11.371, de 2007 (Art. 4º O MPF será emitido exclusivamente em forma eletrônica e assinado pela autoridade outorgante, mediante a utilização de certificado digital válido, conforme modelos constantes dos Anexos de I a III desta Portaria. Parágrafo único. A ciência pelo sujeito passivo do MPF, nos termos do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de novembro de 1997, dar-se-á por intermédio da Internet, no endereço eletrônico www.receita.fazenda.gov.br, com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal.

Das normas pertinente conclui-se que, afora as hipóteses de expressa sua dispensa, é inválido o lançamento de crédito tributário formalizado por agente do Fisco que, no momento da formalização, não esteja habilitado para o exercício da competência frente a determinado sujeito passivo, nos limites definidos no mandado. O que é fundamental para a validade do ato é que, no momento da lavratura do auto de infração, exista MPF vigente para aquele tributo e aquele período, dirigido ao auditor que formalizou o lançamento.

Embora não acompanhe as considerações do julgador de primeira instância, relacionadas aos efeitos gerados por descumprimento das normas do MPF, acompanho-o na conclusão de rejeitar a preliminar de nulidade, pois, no caso específico, a prova dos autos demonstra a existência de MPF válido no momento da lavratura do auto de infração.

Argumentou a interessada que a exigência feita pela fiscalização, de vinculação dos créditos e débitos nas contas correntes com as operações de fomento mercantil, era impossível de ser cumprida pelo volume e especificidade.

Esse argumento não prospera, pois é dever da pessoa jurídica sujeita à tributação pelo lucro real manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais, a qual deve abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º; Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 25). A escrituração só faz prova em favor do contribuinte quando lastreada em documentos hábeis, e a pessoa jurídica é obrigada a manter e conservar em ordem os livros documentos e papéis relativos à sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (RIR/99, art. 264).

Defendeu que a não vinculação dos créditos e débitos com operações de fomento mercantil não é suficiente para presumir que ela realizava outras atividades senão as de *factoring*.

Sem razão a Recorrente. Como já dito acima, cumpria à pessoa jurídica manter a escrituração das operações praticadas, bem como os documentos que lastrearam os lançamentos. À falta da escrituração, deveria ela comprovar, com os meios que alcançasse, a origem dos valores creditados e debitados. Não o tendo feito, não há como asseverar que a movimentação financeira corresponde às operações de fomento mercantil.

A empresa tem a possibilidade de refazer a contabilidade, mas somente poderia evitar o arbitramento do lucro se a recomposição fosse feita antes do encerramento da ação fiscal com a lavratura do auto de infração.

Constatado, pelo auditor-fiscal, que o fiscalizado deve tributo ou contribuição, é seu dever formalizar a exigência fiscal, efetuando o correspondente lançamento. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (CTN, art. 142), sendo vedado ao agente do fisco, em tomando conhecimento de fatos que ensejam a exigência de crédito tributário, deixar de lavrar o auto de infração. Diante da ausência de escrituração ou de sua imprestabilidade, cumpre-lhe, na forma da lei, arbitrar o lucro.

A regularização da escrituração contábil após o lançamento não tem o condão de invalidar o arbitramento. Os julgadores não são autoridades lançadoras, e não têm competência

para alterar o critério jurídico do lançamento. O processo administrativo fiscal tem por escopo a revisão interna do lançamento, no sentido de verificar sua legalidade. E a lei determina que, se a escrituração contábil do contribuinte mostrar-se imprestável para apuração do lucro real, a autoridade lançadora arbitre o lucro.

O art. 42 da Lei 9.430/96 erigiu à condição de presunção legal de omissão de receitas a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Em se tratando de presunção legal, fica invertido o ônus da prova. Assim, à fiscalização cabe apenas provar a existência dos depósitos, cumprindo ao contribuinte comprovar que os depósitos têm origem em fatos que não constituem receitas ou, se receitas, já tenham sido oferecidos à tributação.

Assim, diante da presunção legal prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, a utilização do valor dos depósitos como receita é inafastável. A utilização do valor integral dos depósitos como receita decorre do fato de o contribuinte não tê-los vinculado às operações de fomento mercantil, aliada à presunção legal relativa que o interessado não conseguiu elidir.

As ponderações do Recorrente quanto ao conceito de faturamento bruto utilizado no arbitramento não o socorrem.

Ao ser questionado sobre os depósitos, caberia ao contribuinte comprovar sua origem e o valor de face dos títulos, para que, se fosse o caso, só fosse considerada a receita correspondente à diferença entre o valor de aquisição e o de face.

Não há como pretender computar a receita omitida pelo valor da diferença, se sequer está identificado que a receita tem origem em aquisição de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços. Em se tratando de presunção legal de omissão de receitas cuja origem não está identificada, irreparável o lançamento.

Descabe, também, invocar outros critérios para o arbitramento, dos quais a autoridade fiscal só pode se valer quando não puder ser conhecida a receita bruta.

MULTA

A multa aplicada está conforme a lei. A alegação de caráter confiscatório da multa não merece consideração por parte deste Colegiado. Em razão de sua jurisdição limitada, não pode, o Conselho de Contribuintes, negar aplicação a dispositivo legal em vigor, enquanto não reconhecida pelo STF sua desconformidade com a Constituição. Essa matéria, inclusive, é objeto da Súmula 1º C.C nº 2, cujo enunciado é o seguinte: *“O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”*

JUROS DE MORA

A incidência dos juros segundo a Taxa Selic consta de disposição expressa de lei em vigor, cuja aplicação não pode ser negada por este órgão administrativo.

Esta matéria é objeto de súmula deste Conselho, assim enunciada:

15

Súmula 1º CC nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Por todo o exposto, rejeito as preliminares, e nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, DF, em 18 de setembro de 2008


SANDRA MARIA FARONI.

