



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

**Processo n°** 19740.000507/2006-21  
**Recurso n°** 159.787 Voluntário  
**Matéria** IRPJ E OUTROS - Ex(s): 2002 a 2004  
**Acórdão n°** 108-09.831  
**Sessão de** 05 de fevereiro de 2009  
**Recorrente** CCFC FOMENTO COMERCIAL LTDA  
**Recorrida** 2ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I

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

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

LUCRO REAL E LUCRO ARBITRADO - Uma vez constatada a presunção legal de omissão de receitas, caracterizada por depósitos bancários em contas-correntes da contribuinte, tidos como de origem não comprovada, revela-se inadequado o lançamento que tributa, isoladamente, as receitas omitidas com base no lucro arbitrado sem considerar a tributação das receitas declaradas nas DIPJ's apuradas com base no lucro real, caracterizando, assim, a utilização de dois regimes de apuração dos lucros tributáveis em relação a um mesmo ano calendário.

Preliminares Rejeitadas.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CCFC FOMENTO COMERCIAL LTDA.

ACORDAM os Membros da OITAVA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO de CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas, e, no mérito, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MÁRIO SÉRGIO FERNANDES BARROSO

Presidente

  
CANDIDO RODRIGUES NEUBER

Relator

FORMALIZADO EM: 16 MAR 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros, NELSON LÓSSO FILHO, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO, JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA, IRINEU BIANCHI e VALÉRIA CABRAL GÉO VERÇOZA. Ausente momentaneamente a Conselheira KAREM JUREIDINI DIAS.





## Relatório

CCFC FOMENTO COMERCIAL LTDA., recorre da decisão de primeira instância proferida pela 2ª Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro – RJ I, assim relatada, *in verbis*:

“Trata o presente processo de autos de infração com lançamentos de IRPJ e seus reflexos de CSLL, PIS e COFINS, lavrados em 28/12/2006, conforme Termo de folhas 342 a 363, pela Delegacia de Instituições Financeiras do Rio de Janeiro, consubstanciados nos autos de infração de folhas 364 a 419, referentes aos anos-calendário 2001, 2002 e 2003, com crédito Tributário total de R\$ 91.050.634,73 assim distribuídos:

|        |                   |
|--------|-------------------|
| IRPJ   | R\$ 18.296.238,08 |
| PIS    | R\$ 1.243.682,63  |
| CSLL   | R\$ 2.094.888,21  |
| COFINS | R\$ 5.740.074,28  |

Sobre estes valores incidem multa de ofício no percentual de 150% e juros de mora calculados até a data do pagamento.

A expedição do MPF 07.1.66.00-2006-00021-4 foi motivada pelo fato de constar nos sistemas da Receita Federal movimentação financeira elevada, em contraponto às declarações de receitas auferidas pelo interessado em suas DIPJ. No quadro a seguir encontra-se a comparação.

Quadro I

| Ano calendário | Movimentação Financeira (A) | Receita declarada na DIPJ (B) | Percentual (B/A) |
|----------------|-----------------------------|-------------------------------|------------------|
| 2001           | 76.532.844,33               | 467.792,95                    | 0,60%            |
| 2002           | 24.762.335,96               | 163.203,87                    | 0,60%            |
| 2003           | 5.623.995,06                | 8.500,39                      | 0,15%            |

No Termo de Início de Fiscalização (fl. 03), recebido em 01/02/2006, o interessado é intimado a apresentar, entre outros documentos: os livros Razão e LALUR com os balancetes analíticos mensais, as justificativas para as discrepâncias entre a sua movimentação financeira e as receitas declaradas em DIPJ com os respectivos documentos comprobatórios e os extratos bancários de 2001 a 2003. No texto deste termo, observa-se a colocação de que o interessado poderia regularizar sua escrituração, no prazo de trinta dias, incluindo as operações não contabilizadas.

Em resposta, o interessado, além de apresentar parte dos documentos e livros solicitados, informa que regularizará, dentro do prazo de trinta dias, o livro Razão com as operações divergentes. Entre os documentos apresentados estão o contrato social e suas alterações, onde se constata a participação da sócia Elsie Santana Ferreira na sociedade.

Em carta apresentada em 23/02/2006 (fl. 24), o interessado justifica que ‘sua receita operacional decorre de taxas de cobrança e administração de créditos de terceiros’, mas não informa qual.

Em novo termo, recebido em 30/03/2006 (fls. 28/29), o interessado é intimado a fornecer, entre outras, as seguintes informações: as razões sociais de seus clientes, as datas de aquisição dos direitos creditórios e seus respectivos valores, os CNPJ dos terceiros devedores dos créditos adquiridos, os fatores de compra utilizados, os valores pagos aos clientes pelas aquisições dos direitos creditórios adquiridos e suas formas de pagamento, os valores efetivamente recebidos dos terceiros devedores e, ainda, comprovar todas as informações com os respectivos documentos.

Por 4 vezes o interessado solicita prorrogação de prazo para atendimento das intimações (fls. 30, 32, 33, 34, 35, 38 e 39): em 20/03, 10/05, 01/06 e 26/06/2006.

Através do termo recebido em 25/07/2006 (fls 40/41), o interessado é re-intimado a apresentar as mesmas informações e documentos solicitados em 30/03/2006.

Através do termo de intimação recebido, também em 25/07/2006 (fls 42/51), o interessado é avisado de que a não-apresentação de justificativas plausíveis e documentos comprobatórios **importará em que as diferenças encontradas nas movimentações financeiras (planilhas anexadas) sejam consideradas omissão de receitas.**

O interessado foi novamente intimado, em 16/08/2006, através do termo de re-intimação de folhas 52 a 54.

Na resposta a este último termo, o interessado justifica a não-apresentação dos documentos solicitados com o argumento de que a empresa não estava preparada para atender o nível de detalhamento exigido pela Receita Federal. Anexa planilhas com os somatórios das liquidações **concretizadas** nos bancos, sem apresentação de documentos. Junta, também, planilhas elaboradas com o confronto entre os balancetes contábeis e os extratos bancários.

No termo de intimação de folhas 73 a 83, recebido em 06/09/2006, o interessado é informado que, através dos documentos obtidos com a quebra de seu sigilo bancário, foram verificados lançamentos bancários efetuados em períodos não informados em suas planilhas e balancetes. Neste termo, é intimado a apresentar planilha e documentos comprobatórios relativos aos extratos anexados às folhas 75 a 83.

Em 21/09/2006 o interessado apresentou um pequeno resumo de depósitos e resgates efetuados no Banco Cruzeiro do Sul, no Bank of Boston e no Unibanco, protestando pela apresentação dos documentos faltantes.

Em 18/10/2006, através do termo de folhas 88 e 89, o interessado é intimado a apresentar um demonstrativo de apuração das receitas mensais auferidas, abrangendo o período de janeiro/2001 a dezembro/2003, fazendo a correlação entre entradas e saídas e, mais uma vez, a disponibilizar os documentos comprobatórios dos direitos creditórios adquiridos. Neste termo o interessado é avisado de que a não-comprovação das receitas auferidas importará na desconsideração de sua escrita contábil, **resultando no arbitramento do seu lucro.**

Como resposta ao termo supracitado, o interessado junta demonstrativos das receitas obtidas como *factoring*, mas registra que para a informação do fator de compra necessita de mais prazo ainda. Apresenta um contrato de serviços com a empresa DE FRANÇA COMERCIAL LTDA. (fls. 130/135) que, no entanto, informa em sua cláusula oitava que "Os serviços prestados importam um pagamento de um valor livremente

convencionado entre as partes, que será resultado da aplicação de um percentual sobre o valor total de face”. O contrato não determina qual o percentual.

O interessado foi mais uma vez intimado a fornecer as informações e documentos faltantes, através do termo de folhas 142 e 143, recebido em 31/10/2006.

Nos autos consta o afastamento do sigilo bancário do interessado, através do processo 2005.51.01.515101-0 (documentos de folhas 144 a 156).

Os pontos principais do Termo de Verificação Fiscal de folhas 342 a 363 estão a seguir resumidos:

*a) A análise dos balancetes e das declarações do interessado mostrou enormes discrepâncias quando comparadas com a sua movimentação financeira, especialmente em relação ao ano de 2003, quando deixou de contabilizar receitas de janeiro a novembro, reconhecendo apenas, no mês de dezembro, o valor de R\$ 8.500,00 a título de “comissão sobre desconto de títulos”, receita esta totalmente incompatível com sua movimentação financeira que totalizou, no ano, o valor de R\$ 5.623.995,06.*

*b) O interessado utilizou-se de artifícios protelatórios para confecção de demonstrativos e entrega de documentos comprobatórios solicitados, descumprindo a legislação do COAF que obriga as empresas de factoring a manter cadastro de clientes com os valores dos títulos adquiridos, demonstrativo dos fatores de compra, etc.*

*c) A fiscalização ofereceu ao interessado todas as oportunidades de esclarecer todos os quesitos formulados, tanto que, entre a primeira e a última intimação, transcorreram mais de 180 dias. Mesmo assim, o interessado não foi capaz de comprovar a origem dos débitos e créditos efetuados em suas contas bancárias.*

*d) O interessado foi avisado da possibilidade de desconsideração de sua escrita e, conseqüentemente, do arbitramento do seu lucro.*

*e) Quanto à fluência do prazo decadencial para lançamento do IRPJ e de seus reflexos, considerou-se que, em virtude de o interessado manter contas-correntes à margem de sua escrita fiscal, caracterizou omissão de receita como infração qualificada (sonegação e fraude). Desta forma, a fluência do prazo decadencial teve início em 01/01/2003, obedecendo à regra disposta no artigo 173, I, do CTN.*

*f) Tendo em vista a não-comprovação das receitas auferidas através dos demonstrativos solicitados, aliada à impossibilidade de se provar, através de documentação (não apresentada pelo interessado) que estas receitas eram decorrentes de operações de factoring, não restou alternativa ao Fisco que não a desclassificação da escrituração contábil do contribuinte e, conseqüentemente, o arbitramento do lucro com base no art. 530 do Decreto nº 3.000/99 (RIR), com redação dada pela Lei nº 8.981/95, art. 47, e Lei nº 9.430/96, art. 1º.*

*g) À luz da legislação aplicável e vigente, os depósitos bancários cuja origem não se pode comprovar não de ser considerados receitas omitidas. Esta é a presunção autorizada, a partir do ano-calendário*



*1997, pelo art. 42 da Lei nº 9.430/96. O ônus da prova em contrário seria do interessado, que não o fez no curso da fiscalização, mesmo insistentemente intimado a fazê-lo.*

*h) 'Não se podem precisar as razões que levaram a fiscalizada à opção pelo silêncio e a total omissão na produção de documentação comprobatória'.*

*i) Dos depósitos existentes nas contas-correntes do interessado (Anexo I, fls. 02 a 471), foram excluídos os créditos decorrentes de transferências de outras contas do próprio (fls. 338 a 340), créditos correspondentes a meros estornos de débitos e créditos referentes à devolução de cheques. Vide as planilhas de folhas 233 a 337.*

*j) Os valores utilizados para o lançamento foram resumidos à folha 357, com base no demonstrativo consolidado de folha 341. Os valores 'depósitos bancários – origem não comprovada' foram utilizados para as bases de cálculo dos lançamentos da CSLL, da COFINS e do PIS.*

*k) Os fatos evidenciam haver o interessado praticado conduta dolosa enquadrada nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64. A partir de agosto de 1999, a Resolução nº 02/99 do COAF determinou que todas as operações, acima de R\$ 10.000,00, efetuadas pelas empresas de factoring, teriam um controle especial, com a finalidade de combater os crimes de 'lavagem' ou ocultação de bens.*

*l) Às folhas 360 e 361 estão dispostos os artigos principais da Resolução acima. O interessado, em nada, obedeceu ao determinado nesta Resolução, nem quanto ao cadastro, nem quanto às datas e valores das transações.*

*m) Foi lançada multa agravada, nos preceitos do inciso II, da Lei nº 9.430/96 e efetuada representação fiscal para fins penais através do processo 19740.000508/2006-76 (juntado)".*

Quando da lavratura do Termo de Verificação ocorreu um sério problema para que fosse dada a ciência do mesmo e dos autos de infração. O ocorrido foi descrito no Termo de Constatação de folhas 423. Em resumo, após a tentativa de envio do TVF e dos autos pelo correio, sem sucesso, e para que não decaísse o ano de 2001, a alternativa foi estabelecer contato direto com os sócios, após a infrutífera tentativa com o procurador da empresa. Primeiramente tentou-se contato com os senhores Luís Felipe Índio da Costa Júnior e Luís Felipe Índio da Costa. Com a informação de que os mesmos encontravam-se viajando, conseguiu-se contatar a sócia Elsie Santana Ferreira, que, no entanto, se recusou a assinar o recebimento.

Foram então, em 28/12/2006, entregues, pessoalmente, o TVF e os autos de infração à sócia Elsie e lavrado o Termo de Recusa de folhas 420, tendo como testemunhas 2 policiais militares, devidamente identificados. Também, nesta data, foram encaminhadas cópias do TVF e dos autos de infração para as residências dos sócios, conforme comprovação à folha 427.

Em impugnação apresentada em 26/01/2007 o interessado apresentou os seguintes argumentos:



*I – O auto de infração foi recebido em 11/01/2007 por intermédio da notificação extrajudicial promovida pelo 5º Ofício de Registro e Documentos, em requisição de uma ex-cotista, sem qualquer poder de gerência, conforme se verifica pela cópia de folhas 461 e 462.*

*II – Apesar do interessado haver disponibilizado seus livros fiscais e balancetes, a Fiscalização queria informações de centenas de milhares de operações de valor diminuto, principalmente cheques pré-datados.*

*III – Ao invés de considerar como possível omissão de receitas os depósitos que não estariam contabilizados, cujas origens o interessado não lograra êxito em identificar, a Fiscalização preferiu adotar a medida extrema de desclassificar a escrituração do interessado e arbitrar o seu lucro, considerando ainda, que toda a sua movimentação financeira constituía receita omitida.*

*Da nulidade do auto de infração por cerceamento do direito de defesa.*

*IV – O interessado foi intimado, em 06/09/2006, a comprovar a origem de menos de 0,1% dos depósitos que serviram para a autuação. Para que estabelecesse a presunção legal a que se refere o artigo 42 da Lei n° 9.430/96, a Fiscalização deveria tê-lo intimado a comprovar a origem de todos os depósitos que, posteriormente, viesse a considerar como receita omitida. Não tendo intimado o interessado a comprovar, previamente, a origem dos depósitos, conforme determina o dispositivo legal, o lançamento é nulo, por cerceamento do direito de defesa.*

*Da decadência do direito de lançar o IRPJ do ano-calendário 2001.*

*V - Dos autos de infração lavrados em 28/12/2006, o interessado só teve ciência em 11/01/2007, através de notificação extrajudicial. Portanto, quanto aos valores lançados relativamente ao ano-calendário 2001, já havia transcorrido mais de 05 (cinco) anos entre os fatos geradores e o lançamento.*

*VI - Após o advento da Lei n° 8.381/91 o IRPJ passou de espécie de tributo por lançamento através de declaração para espécie por homologação, devido às antecipações obrigatórias de pagamentos. Desta forma, a decadência do direito de lançar o IRPJ é estabelecida pelo artigo 150, § 4º, do CTN.*

*VII – Não pode ser argumentado que a regra decadencial seria a do art. 173 do CTN, porque inexistem elementos caracterizadores de fraude. A consideração de omissão de receitas afasta do interessado o evidente intuito de fraude.*

*VIII - Apresenta Acórdãos do Conselho de Contribuintes neste sentido e a Súmula n° 14 do 1º CC que orienta no sentido de que a simples apuração de omissão de receitas, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude.*

*IX – fica evidente que o Auditor Fiscal só agravou a multa de ofício para permitir o lançamento do ano-calendário de 2001.*

*Da falta de suporte legal e material da acusação fiscal.*



*X – A omissão de receita foi apenas eventual e não é motivo para abandono da escrituração. O arbitramento do lucro é medida extrema e só deve ser utilizada como último recurso.*

*XI – A fiscalização queria várias informações sobre cada operação financeira sustentando que estas informações são obrigatórias na forma da Resolução COAF n° 02, de 13/04/99.*

*XII – 99,9% de todas as operações praticadas pelo interessado são de valor inferior ao limite fixado pelo COAF (R\$ 10.000,00), pois quase a totalidade de suas operações se refere à compra de cheques “pré-datados”.*

*XIII – Quando os valores superiores a R\$ 10.000,00 aparecem nas contas-correntes é porque o banco faz o lançamento de uma forma global. Isto é fácil de perceber, pois as devoluções de cheques são necessariamente feitas de forma individualizada, e somam aos milhares de valor individual muito pequeno. Logo, a Resolução COAF invocada pela Fiscalização é de todo inaplicável à hipótese em exame.*

*XIV – O lucro só deveria ser arbitrado nas hipóteses relacionadas no artigo 530 do RIR/99, entre elas a da escrituração conter vícios, erros ou deficiências que a torne imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira/bancária.*

*XV – O Auditor Fiscal não apontou qualquer vício, erro ou deficiência na escrituração do interessado. Reclamou, apenas, da falta de escrituração de poucos valores movimentados em contas bancárias que não foram escriturados.*

*XVI – A Fiscalização optou por constituir um crédito tributário equívocado, correspondendo, em alguns casos, ao dobro da movimentação bancária do interessado. Os valores arrolados pela Fiscalização, que serviram de base para a autuação, são superiores à própria movimentação financeira.*

*XVII – O TVF estabelece como premissa para a receita bruta do interessado o percentual informado pela Associação Brasileira das Sociedades de Fomento Mercantil – 4%.*

*Do agravamento da multa de ofício.*

*XVIII – O Auditor Fiscal não produziu qualquer prova de intuito fraudulento por parte do interessado. A simples apuração de omissão de receitas, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício.*

*XIX – O interessado jamais manteve contas-correntes à margem de sua escrita fiscal e comercial.*

*É o relatório.”*

A decisão de primeira instância, fls. 804 a 820, julgou os lançamentos tributários procedentes, sob os fundamentos consubstanciados nas seguintes ementas, fls. 804/805:

*“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Ano-calendário: 2001, 2002, 2003.*

*NILIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. (sic)*



*Rejeita-se a preliminar de nulidade do lançamento invocada com base em cerceamento do direito de defesa, porque foi dado ao interessado o conhecimento do inteiro teor das infrações que lhe são imputadas, possibilitando o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.*

*Quando concedida ao interessado ampla oportunidade de apresentar documentos e esclarecimentos, tanto no decurso do procedimento fiscal como na fase impugnatória, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.*

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 2001, 2002, 2003.*

**DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.**

*Na hipótese de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, inicia-se a contagem do prazo de decadência do direito de a Fazenda Nacional formalizar a exigência tributária no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

**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 uma movimentação financeira 99% maior do que a registrada e declarada.*

**LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS.**

*Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o art. 42 da Lei nº 9.430/1996 autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.*

**DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ÔNUS DA PROVA.**

*Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários, que não pode ser substituída por meras alegações.*

**MULTA AGRAVADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.**

*Constatada a utilização de contas bancárias não contabilizadas, aliada à falta de escrituração contábil e fiscal, durante três anos consecutivos, como forma de se furtar ao recolhimento de tributos, cabível a aplicação da multa qualificada, no percentual de 150%.*

*Assunto: Outros Tributos ou Contribuições*

*Ano-calendário: 2001, 2002, 2003.*

**CSLL. PIS. COFINS. LANÇAMENTOS REFLEXOS.**

*O decidido no mérito do IRPJ repercute na tributação reflexa.*



*Lançamento Procedente."*

Cientificada dessa decisão em 15/05/2007, fls. 884, a contribuinte, em 13/06/2007, ingressou com o recurso voluntário de fls. 886 a 901, instruído com os documentos de fls. 902 a 909. O recurso, na sua parte nuclear, repete as razões da impugnação já relatadas, enfatizando, em síntese:

- a adoção de critério jurídico não autorizado em lei importou em cerceamento do direito de defesa da recorrente;

- decadência do direito de o fisco lançar contribuições sociais relativas ao ano calendário de 2001;

- que houve erro na formalização do lançamento, pois o fisco efetuou a tributação com base no arbitramento de lucros, mas a fundamentação legal da autuação parece estar ancorada na omissão de receitas previstas no art. 42 da Lei nº 9.430/96;

- o caso é de presunção de omissão de receitas, imprestável para sofrer uma penalização exacerbada, não se caracterizando o evidente intuito de fraude; aspecto intrinsecamente vinculado à questão da decadência em relação ao ano calendário de 2001; evoca a respeito jurisprudência administrativa consubstanciada no acórdão nº 104-19.516, publicado no DOU de 23/12/2003;

- fere a lógica e o bom senso presumir que a empresa tenha obtido uma receita de atividades extra-operacionais tão absurdamente volumosa; para esclarecer este aspecto requer a realização de perícia contábil, nos termos do art. 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72, que entende necessário à elucidação e comprovação das origens da receita tida como omitida; indicou perito; formulou quesitos, fls. 899.

Alfim a recorrente pede seja deferido o pedido de realização de perícia contábil e, como resultado, seja cancelado o lançamento.

Em 19/03/2008 a recorrente ingressou com as razões aditivas de fls. 915 a 921, instruída com os documentos de fls. 922 a 1.216, juntadas aos autos por despacho do Senhor Presidente desta Câmara que determinou fosse dada ciência à Procuradoria da Fazenda Nacional, fls. 915, *in fine*.

Nas suas razões aditivas a contribuinte alega, em síntese:

- a ação fiscal de que foi alvo prosseguiu durante o ano de 2007, tendo sido lavrado outro auto de infração; ocasião em que aflorou fato novo, visto que as conclusões do novo auto de infração, que examinou fatos idênticos, discrepam das conclusões destes autos;

- solicita a realização de diligência fiscal na sede da empresa caso esta Câmara entenda necessário à completa elucidação do que foi aqui afirmado;

- assevera que a majoração da multa aplicada no primeiro auto de infração, destes autos, torna-se incompreensível em face das conclusões do novo auto de infração lavrado em 21 de janeiro do corrente, não tendo sido aplicada a multa qualificada, isto porque no primeiro auto a fiscalização duvida da existência das operações de *factoring* realizadas pela recorrente, no segundo auto tais dúvidas se dissiparam; a auditoria fiscal foi aprofundada e

tomados depoimentos de alguns clientes; depoimentos colhidos de clientes na Delegacia da Receita Federal em Varginha, a exemplo da empresa DE FRANÇA COMERCIAL LTDA. e contratos de *factoring* e demonstrativos juntados ao presente confirmam a atividade de *factoring*;

- a fiscalização afirma, no termo de verificação fiscal, que não há prova de que os depósitos bancários decorram de operações de *factoring*; o novo auto de infração e os documentos que a ele se referem no novo processo atestam o contrário: os depósitos decorreram de *factoring*, conforme provas levantadas pela própria fiscalização;

- a fiscalização deixou de considerar, no arbitramento, a receita oferecida à tributação pela recorrente; conforme esclarecido na impugnação e no recurso a fiscalização adotou como ponto de partida para o arbitramento do lucro o total dos depósitos bancários feitos em nome da recorrente, fato que configura grave erro de elaboração do lançamento; não foram considerados, nos cálculos da fiscalização, os valores já oferecidos à tributação nas DIPJ's, o que importa em dizer que os citados valores foram tributados duas vezes, estando o arbitramento eivado de erro, razão pela qual deve ser cancelado;

- a fiscalização, também, não expurgou os depósitos que configuravam meras transferências de uma conta bancária para a outra, conforme demonstrado pela recorrente; isto foi esclarecido em demonstrativo entregue à fiscalização em 19/09/2006;

- ao intimar a empresa para esclarecer a origem dos depósitos, a fiscalização o fez por valores globais mensais; conforme determina a lei, a fiscalização deveria ter discriminado depósito por depósito, evitando as globalizações; o disposto no § 3º, da Lei nº 9.430/96 determina que os depósitos sejam analisados individualmente; a intimação para comprovar a origem de valores depositados de forma globalizada além de impossível de atender pela empresa configura prova impossível de ser produzida, importando em descumprimento da norma que disciplina o ato de lançamento;

Alfim das razões aditivas a recorrente assevera que as falhas elencadas são insanáveis em sede de julgamento pelo que requer a anulação do lançamento.

A Procuradoria da Fazenda Nacional tomou ciência das razões aditivas em 16/04/2008, fls. 1.217.

É o relatório.



## Voto

Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais e regimentais de admissibilidade. Dele tomo conhecimento.

A apreciação do presente recurso voluntário, em virtude das razões declinadas pela autuada, haveria de seguir um roteiro consistente nas seguintes análises:

1 - preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo ao não calendário de 2001;

2 - preliminar de cerceamento do direito de defesa;

3 - o pedido de realização de perícia contábil;

4 - o cabimento ou não da qualificação da multa de lançamento de ofício face à acusação fiscal de ocorrência de evidente intuito de fraude, na hipótese de presunção legal de omissão de receitas por depósitos bancários de origem não comprovada, com base no art. 42 da Lei nº 9.430/96, considerando que repercute na contagem do prazo decadencial: se confirmada a ocorrência de fraude a contagem do prazo decadencial ocorreria pela regras do art. 173 do CTN, hipótese em que não estaria decaído o direito de efetuar o lançamento relativo ao ano calendário de 2001, caso contrário, não confirmado o evidente intuito de fraude em face da presunção legal de omissão de receitas, haveria de se observar as disposições do § 4º, do art. 150 do CTN, circunstancia em que estaria decaído o direito de lançar o IRPJ e a CSLL para os fatos geradores ocorridos até o 3º trimestre de 2001, inclusive, bem como das contribuições sociais ao PIS e COFINS, para os fatos geradores ocorridos até o mês de novembro de 2001, inclusive;

5 - a adequação ou não do arbitramento dos lucros em face das irregularidades descritas no “Termo de Verificação Fiscal”, fls. 342 a 363;

6 - a correção ou não da base de cálculo do arbitramento adotada pelo fisco que passaria pela solução da pendenga relativa à comprovação da origem dos depósitos bancários arrolados no TVF, se oriundos ou não da atividade de *factoring*, com a conseqüente definição da base de cálculo do arbitramento: se o total dos depósitos bancários demonstrados na planilha de fls. 341, instruída com as planilhas que a antecede, fls. 233 a 340, ou se pela aplicação sobre os montantes dos depósitos autuados do fator de remuneração das empresas de *factoring*, constantes da “Série Histórica do Fator ANFAC”, obtida no sítio eletrônico da ANFAC – Associação Nacional das Sociedades de Fomento Mercantil, na *internet*, a saber: 3,93% (três vírgula noventa e três por cento) para o ano calendário de 2001; 4,03% (quatro vírgula zero três por cento) para o ano calendário de 2002; e 4,35% (quatro vírgula trinta e cinco por cento) para o ano calendário de 2003, considerando que o fisco no TVF, fls. 343, adotou “... *como parâmetro o índice de remuneração médio de 4%, informado pela ANFAC ...*”, para apontar indícios de omissão de receitas, o mesmo tendo ocorrido com o Ministério Público Federal, na requisição de abertura de inquérito policial, fls. 928, a saber: “*Foi utilizada a taxa informada*

*pela Associação das Empresas de Fomento Mercantil (ANFAC), de modo que foi considerado o fator de 4% para apuração da receita aproximada auferida pelas empresas a partir da movimentação financeira analisada, o que engendraria uma receita projetada e ser vertida aos cofres públicos.”;*

7 - por último, a análise das razões de recurso de que o fisco não considerou as receitas declaradas nas DIPJ's que estariam sendo tributadas duas vezes: uma vez nas DIPJ's com base no lucro real e outra vez entre os depósitos autuados com base no lucro arbitrado, além de não ter considerado as transferências de valores entre as contas correntes da própria pessoa jurídica, imperfeições do lançamento tributário que considera grave e insanáveis em sede de julgamento.

### PRELIMINARES

Inicialmente é necessário esclarecer a quizila sobre a data da ciência da autuação, aspecto importante para a verificação do prazo decadencial.

A contribuinte considerou-se intimada da autuação em 11 de janeiro de 2007, por intermédio da notificação extrajudicial feita pela sócia Sra. Elsie Santana Ferreira, fls. 461. Todavia, em virtude de não ter logrado cientificar a empresa no seu domicílio tributário, além de ter comparecido ao local de trabalho da Sra. Elsie e lavrado o “termo de recusa de ciência de auto de infração”, fls. 420 e 423/424, a quem entregou cópia dos autos de infração, que veio a ser objeto da notificação extrajudicial, o fisco também encaminhou via postal, na modalidade “SEDEX”, cópias das autuações para os endereços dos três sócios da empresa, fls. 427: a própria Sra. Elsie que, portanto, além de receber cópias dos autos de infração pessoalmente, também as recebeu via postal, em 29/12/2006, fls. 429; o Sr. Luís Felipe Índio da Costa, cuja correspondência foi devolvida com a informação “Destinatário mudou-se”, fls. 428; e o sócio majoritário, o Sr Luís Felipe Índio da Costa Júnior, que recebeu as cópias das autuações em seu domicílio em 29/12/2006, fls. 430, data esta a ser considerada para efeitos de contagem do prazo decadencial.

Destarte, rejeito a preliminar de decadência.

A recorrente suscitou preliminar de cerceamento do direito de defesa sob a alegação de o fisco a ter intimado a esclarecer a origem dos depósitos, por montantes mensais, não os individualizando, além de ter adotado critérios jurídicos de arbitramento dos lucros com base nas disposições do art. 530 do RIR/99 e do art. 42 da Lei nº 9.430/96, que entende incompatíveis entre si.

A alegada incompatibilidade entre critérios jurídicos é questão que deve ser enfrentada em sede de mérito. O mesmo ocorre com a alegação de o fisco não ter intimado a recorrente a esclarecer a origem dos depósitos individualmente, por montantes mensais, sem os individualizar.

Desse modo, em virtude dessas constatações, rejeito a preliminar de cerceamento de defesa.

Sem mais delongas enfrento o mérito.

Inicio a análise pelo último fundamento em virtude de, após compulsar os elementos de provas presentes nos autos, ter vislumbrado a possibilidade de solução do litígio

favoravelmente ao sujeito passivo, circunstância que, em princípio, fica prejudicada a análise dos outros argumentos de defesa acima elencados, inclusive a pertinência ou não do pedido de realização perícia.

Com efeito, formei convicção de que o presente lançamento não pode vingar em razão da constatação de alguns equívocos que lhe retiram os pressupostos da segurança e certeza que devem nortear o lançamento tributário, equívocos estes que apontam para incorreções insanáveis quanto aos regimes tributários aplicados e na base de cálculo adotada pelo fisco para o arbitramento dos lucros.

Em primeiro lugar, verifica-se que o motivo da ação fiscal foi a grande discrepância entre a movimentação bancária da contribuinte e a receita declarada notando-se que desde o início, conforme se vê nos 10 (dez) termos de intimações e no TVF, o fisco deixa transparecer o entendimento de que a receita da empresa seria os montantes dos depósitos bancários em suas contas correntes. Assim, no “Termo de Início de Fiscalização”, fls. 03, comparou a “movimentação bancária” com a “receita declarada” e, no TVF, fls. 343/344, elaborou uma tabela evidenciando a “movimentação financeira” com a “receita projetada (4%)” e a “receita declarada”.

Entretanto, os montantes da “movimentação bancária” ou “movimentação financeira” da autuada informados à SRF pelas instituições financeiras para efeitos de CPMF, constantes das referidas tabelas, são de R\$ 76.532.844,33; R\$ 24.762.335,96; e R\$ 5.623.995,06, respectivamente, para os anos calendário de 2001, 2002 e 2003. Porém, foram autuados os seguintes montantes de depósitos bancários, extraídos da última coluna da planilha de fls. 341 e do auto de infração do IRPJ, fls. 369 a 373: R\$ 158.028.156,18; R\$ 27.235.204,25; e R\$ 6.072.454,36, respectivamente, para os anos calendários de 2001, 2002 e 2003, ou seja, foram autuados montantes de depósitos bancários muito superiores à movimentação financeira informadas à SRF para efeitos da CPMF, na ordem de 106,5%; 10%; e 8%, respectivamente, para os anos calendário de 2001, 2002 e 2003.

De duas uma, ou as instituições financeiras deixaram de informar à SRF aproximadamente a metade da movimentação financeira da contribuinte, ou o levantamento fiscal apresenta equívocos de valores considerados em duplicidade, eventualmente transferências entre contas correntes da empresa não computadas, resgates de aplicações financeiras, ou outras operações bancárias, além das transferências consideradas pelo fisco nas planilhas de fls. 338 a 340, cujos valores foram subtraídos na penúltima coluna da planilha de fls. 341.

Estivesse atento a essas discrepâncias o fisco haveria de ter instruído os autos com provas ou relatórios das instituições financeiras para efeitos da CPMF, de modo que se pudesse conferir os seus valores nos autos vis a vis com os extratos bancários e o levantamento fiscal, ou mesmo ter aprofundado as investigações de modo a evidenciar o motivo das vultosas diferenças, considerando ainda que a empresa encontrava-se com seu sigilo bancário quebrado, circunstância em que o fisco poderia ter solicitado às instituições financeiras cópias de cheques, de fichas de depósitos, borderôs, ordens de créditos, DOC's creditados; efetuado triagem de alguns cheques e depósitos junto às instituições financeiras, mesmo que por amostragem; diligenciado junto a alguns emitentes do cheques depositados, dentre outras verificações possíveis, de modo a aclarar não só o motivo das diferenças apontadas, mas,

também, a origem e natureza das operações encetadas com a recorrente por seus clientes e seus devedores, à míngua de maiores esclarecimentos por parte da autuada.

Em segundo lugar, houve grave equívoco quanto ao regime tributável aplicado à empresa.

O fisco procedeu ao arbitramento, somente dos depósitos bancários pelos seguintes motivos: a grande discrepância entre os valores dos depósitos e a receita declarada, tendo considerado toda a movimentação financeira da autuada como omissão de receita em virtude de a empresa não ter demonstrado a origem dos recursos depositados em suas contas correntes; não ter comprovado que os depósitos bancários eram oriundos da atividade de *factoring*; e falta de contabilização de algumas contas bancárias em determinados períodos, como se vê no termo de intimação de fls. 73 e no TVF, fls. 344/345.

Embora o fisco tenha constatado que as referidas contas correntes no Bradesco, no Unibanco, no Bank Boston e no Banco Cruzeiro do Sul, não foram escrituradas apenas em alguns períodos, no TVF para justificar o arbitramento passou a considerar que toda a movimentação bancária da autuada estaria à margem da sua contabilidade, como se vê dos seguintes excertos:

- *era mantida “à margem de sua contabilidade”, penúltimo parágrafo da fls. 346;*
- *“..., em virtude de o contribuinte manter contas-correntes à margem de sua escritura fiscal e comercial, caracteriza infração qualificada.”, segundo parágrafo da fls. 348;*
- *“..., nem comprovou a origem de recursos creditados/depositados das contas correntes mantidas à margem da contabilidade.”, segundo parágrafo da fls. 353 in fine, do TVF.*

Nos autos não existem provas de que a contribuinte mantinha contas correntes à margem de sua contabilidade. O que existe é prova de que deixou de escriturar apenas parte da movimentação financeira nas contas correntes dos Bancos indicados, por determinados períodos, anotados no TVF, fls. 345, cujos valores foram relacionados na planilha de fls. 75 a 83, anexa ao termo de intimação de fls. 73, onde o fisco consignou: *“Da análise dos extratos bancários enviados pelas instituições financeiras em decorrência da quebra do sigilo bancário procedido pelo Ministério Público, comparados com os balancetes contábeis apresentados a esta Fiscalização, verificamos que em alguns períodos o contribuinte deixou de registrar contabilmente sua movimentação financeira relativas a determinadas contas-correntes.”*

Entretanto, todas as contas correntes bancárias trabalhadas pelo fisco eram escrituradas como se vê da planilha de fls. 44 a 51, que integra o termo de intimação de fls. 42/43, onde o fisco, em três colunas, indica e correlaciona os “valores extraídos dos balancetes” com os “constantes dos extratos bancários” e as “diferenças encontradas” em alguns meses, sendo que em muitos meses os montantes mensais constantes dos extratos coincidem exatamente com os montantes constantes dos balancetes, constando da intimação fiscal, fls. 42: *“... a apresentar, [...], justificativas sobre as diferenças apontadas por esta fiscalização, conforme planilhas anexas, entre os extratos bancários obtidos mediante autorização judicial e os balancetes mensais apresentados pelo interessado (conta: 1101002 –*



*Bancos Conta Movimento), relativamente ao período compreendido entre janeiro de 2001 a dezembro de 2003.”.*

Ocorre que o arbitramento dos lucros foi procedido apenas com base nos montantes de depósitos bancários, com arrimo em peculiar interpretação fiscal das disposições do art. 42 da Lei nº 9.430/96, no sentido de que referido dispositivo autorizaria o arbitramento dos lucros com base em valores de depósitos bancários de origem não comprovada, quando na realidade o dispositivo referido autoriza tão somente a presunção legal de omissão de receita.

O fisco deixou de considerar na base de cálculo do arbitramento os montantes das receitas oferecidas à tributação nas DIPJ's e nem compensou, nos demonstrativos dos créditos tributários integrantes dos autos de infração, as parcelas de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS eventualmente recolhidas nos anos calendário autuados.

Assim, a empresa restou tributada com base em dois regimes tributários distintos: as receitas declaradas na DIPJ's de fls. 157 a 232, permaneceram tributadas pelo regime do lucro real; já os montantes dos depósitos bancários, tidos como caracterizadores de omissão de receitas, foram tributados apartadamente pelo regime do lucro arbitrado.

A aplicação de dois regimes de apuração da base de cálculo, dentro de um mesmo ano calendário, não é admitida na legislação tributária, ou se tributa pelo regime do lucro real ou pelo regime do lucro arbitrado.

Na hipótese de o contribuinte obrigado à tributação com base no lucro real não manter escrituração com base nas disposições das leis comerciais e fiscais, como acusou o fisco no TVF, deve ter os seus lucros arbitrados, abandonando-se o regime do lucro real, também tal como o fisco consignou no TVF, mas assim não procedeu, o que caracteriza grave equívoco na quantificação da base de cálculo dos tributos a que a contribuinte deveria se submeter quanto aos fatos geradores ocorridos nos anos calendários de 2001, 2002 e 2003, equívoco impossível de saneamento por parte das autoridades julgadoras, que não detêm a competência de autoridade lançadora, devendo o presente lançamento tributário ser cancelado.

Por derradeiro, verifica-se que é procedente a reclamação da contribuinte quanto à ausência de intimação para esclarecer a origem dos depósitos individualizadamente, uma das determinações presentes nas disposições do art. 42 da Lei nº 9.430/96 que, se não atendida, autoriza a presunção legal de omissão de receitas.

Assim, a intimação para comprovação da origem de cada depósito é condição indispensável para a caracterização da presunção legal em virtude do referido dispositivo legal determinar, expressamente, que cada depósito seja analisado individualizadamente.

Como já referido neste voto a empresa foi intimada a esclarecer diferenças por montantes mensais, como se vê da planilha de fls. 44 a 51, anexa ao “termo de intimação” de fls. 42/43, onde o fisco, em três colunas, correlaciona os “valores extraídos dos balancetes” com os “constantes dos extratos bancários” e as “diferenças encontradas” em alguns meses, por totais mensais, sendo que em muitos meses os montantes mensais constantes dos extratos coincidem exatamente com os montantes constantes dos balancetes.



Na referida intimação fls. 42/43 o fisco informou apenas que os montantes mensais foram extraídos dos extratos bancários e confrontados com os montantes mensais constantes dos balancetes contábeis elaborados pela contribuinte.

Em resposta à intimação fiscal a contribuinte também elaborou planilhas e tratou de esclarecer que as diferenças apontadas na indigitada planilha fiscal ocorreram em função da não consideração dos saldos iniciais constantes dos extratos.

Outra intimação fiscal, fls. 73, solicitou que a empresa comprovasse a origem de depósitos, mas apenas aqueles constantes da planilha de fls. 75 a 83, anexa ao termo de intimação de fls. 73, extraídos dos extratos bancários das contas correntes no Bradesco, no Unibanco, no Bank Boston e no Banco Cruzeiro do Sul, a quais não foram escrituradas em alguns períodos, TVF, fls. 344/345, cujos valores, entretanto, a contribuinte assevera representar, algo em torno de apenas 1% (um por cento) dos depósitos autuados

A partir daí o fisco elaborou a planilha dos depósitos autuados, anexa ao “Termo de Verificação Fiscal”, já como demonstrativo integrante do auto de infração, onde indicou os depósitos autuados, cada um de per si, porém, sem que tivesse intimado e dado chance à contribuinte de comprovar a origem dos depósitos, antes da lavratura dos autos de infração.

Verifica-se, portanto, que o fisco deixou de cumprir requisito essencial à caracterização da presunção legal de omissão de receitas, previsto no art. 42 da Lei nº 9.430/96, ao não intimar a contribuinte para comprovar a origem dos depósitos individualizadamente, constituindo-se esse fato num terceiro fundamento para exonerar as exigências autuadas.

#### EXIGÊNCIAS REFLEXAS

A decisão adotada neste voto em relação ao IRPJ aplica-se às exigências reflexas de contribuições CSLL, PIS e COFINS, na medida em que possuem suporte fático comum.

#### CONCLUSÃO

Na esteira destas considerações, oriento o meu voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 05 de fevereiro de 2009.

  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER