



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10140.721844/2013-70
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.238 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 10 de agosto de 2022
Recorrentes THEODORO BARRIGUELLA E FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2008, 2009

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. OMISSÃO DE RECEITAS PRESUMIDAS A PARTIR DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. ATIVIDADE DE FACTORING.

IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO FATOR “ANFAC” EM JULGAMENTO. CONTEXTOS FÁTICOS JURÍDICOS. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, concernente ao descabimento da aplicação do fator ante alegação da atividade de *factoring* pelo sujeito passivo em litígio instaurado em face de exigência na sistemática do lucro presumido e não para aplicação do mesmo fator em face de arbitramento dos lucros de sujeito passivo cuja atividade declarada de *factoring* foi aceita pela autoridade lançadora.

INVALIDADE DE LANÇAMENTO POR NÃO APLICAÇÃO DO FATOR “ANFAC” PELA AUTORIDADE LANÇADORA. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, concernente à invalidade do lançamento por inferência indevida de que todos os depósitos do sujeito passivo corresponderia à atividade de *factoring*, distintamente do recorrido que teve em conta exigência contra sujeito passivo cuja atividade declarada de *factoring* foi aceita pela autoridade lançadora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer dos Recursos Especiais, vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto e Carlos Henrique de Oliveira que votaram pelo conhecimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente.

(documento assinado digitalmente)
Alexandre Evaristo Pinto - Relator.

(documento assinado digitalmente)
Edeli Pereira Bessa – Redatora designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Fazenda Nacional e pela Contribuinte, previsto nos arts. 67 e ss. do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, contra o acórdão **nº 1301-002.972**(da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, fls. 6349-6394), proferido na sessão de 11/04/2018, através do qual o colegiado decidiu dar provimento parcial ao recurso voluntário da pessoa jurídica e negar provimento aos recursos voluntários dos coobrigados.:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA-IRPJ

Ano-calendário:2008, 2009

SIGILO BANCÁRIO. DESNECESSÁRIA AUTORIZAÇÃO JUDICIAL.

O STF decidiu, em fevereiro de 2016, que os dispositivos da LC 105/2001 que permitem à Receita Federal receber dados bancários de contribuintes fornecidos diretamente pelos bancos, sem prévia autorização judicial não violam a Constituição, pois não resultam em “quebra” de sigilo bancário, mas sim, em transferência de sigilo da órbita bancária para a fiscal, ambas protegidas contra o acesso de terceiros.

LUCRO ARBITRADO.

O arbitramento é a forma de apurar o lucro preconizada pela legislação tributária quando não é apresentada a escrituração contábil da empresa a ela obrigada.

OMISSÃO DE RECEITA. PRESUNÇÃO LEGAL. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Correta a aplicação da presunção legal de omissão de receita em razão da não comprovação da origem dos depósitos bancários.

BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO DA RECEITA AUFERIDA. OPERAÇÕES DE FOMENTO MERCANTIL. FATOR ANFAC.

No caso das pessoas jurídicas que exercem atividade de factoring, a base tributável deve ser apurada pela aplicação, sobre o valor dos

depósitos/créditos bancários, do "Fator de compra", indicador publicado pela ANFAC-Associação Nacional das Sociedades de Fomento Mercantil-Factoring.

MULTA QUALIFICADA.

Correta a aplicação da multa qualificada de 150%, em razão do intuito de sonegação fiscal e fraude.

AUTOS REFLEXOS. PIS. COFINS. CSLL.

O decidido no mérito do IRPJ repercute na tributação reflexa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

Correta a imputação de responsabilidade solidária aos coobrigados apontados, visto terem interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário da pessoa jurídica para reduzir a base de cálculo do arbitramento aplicando-se os índices médios mensais de lucratividade de factoring, veiculadas pela ANFAC, e, por maioria de votos, negar provimento aos recursos voluntários dos coobrigados, vencido o Conselheiro Relator. Designado o Conselheiro Nelson Kichel para redigir o voto vencedor.

A Fazenda Nacional apresentou recurso especial onde suscita divergência em relação à **determinação da base de cálculo quando do arbitramento do lucro por omissão de receita decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, na hipótese de se tratar de empresa de factoring. conforme alega a Fazenda, o acórdão recorrido firmou o entendimento de que na hipótese de lançamento em face de empresa de factoring por omissão de receita decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, a base de cálculo deve ser determinada mediante a aplicação do fator ANFAC.**

O r. despacho de admissibilidade deu seguimento ao Recurso Especial nos seguintes termos:

De fato, verificam-se entendimentos divergentes no que diz respeito à apuração da base de cálculo para fins de arbitramento do lucro em razão de omissão de receita decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada.

No acórdão recorrido, o Colegiado *a quo* sustentou entendimento de que o valor dos depósitos bancários não poderiam ser considerados em sua totalidade com receita bruta, posto que, para as empresas de factoring, a receita bruta corresponde à diferença entre o valor a receber ou recebido e o preço pago pela aquisição dos créditos. E decidiu por aplicar o índice ANFAC para abater os expurgos da receita.

De maneira contrária, o paradigma considerou não há previsão legal para se utilizar o índice ANFAC para fazer essa ponderação na receita bruta, na medida em que são índices de lucratividade apresentados por uma

entidade privada e, para apuração do lucro presumido, faz-se mister que os percentuais sejam estabelecidos por lei.

Portanto, no que diz respeito ao paradigma **nº. 1401-001.456, a Recorrente logrou êxito em demonstrar divergência no que diz respeito à apuração da base de cálculo e à aplicação do índice ANFAC para as empresas de *factoring*, em caso de infração de omissão de receita decorrente de depósito bancário de origem não comprovada.**

No mérito sustenta que a apuração da omissão de receitas, caracterizada pela presunção legal de depósitos bancários de origem não comprovada, tem previsão no art. 42 da Lei no 9.430/1996, com a alteração feita pela Lei no 9.481, de 13 de agosto de 1997, de sorte que cabe ao fisco comprovar apenas o fato definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, para que fique evidenciada a omissão de rendimentos.

No que concerne à aplicação de percentuais determinados pela ANFAC, que representariam os ganhos médios das empresas de *factoring*, cumpre que se declare ser despropositada. Restou assentado no r. acórdão combatido que a base tributável deverá ser obtida pela aplicação de índices de lucratividade fornecidos pela entidade privada ANFAC.

No caso dos autos, o lançamento do IRPJ ocorreu sobre o lucro arbitrado calculado na forma do art. 16 da Lei nº 9.249/95 (base legal do art. 532 do RIR/99). Logo, o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta está expressamente definido em lei (art. 16 da Lei nº 9.249/95), sendo para as empresas de Factoring de 38,4%, resultado da majoração, em 20%, do percentual de 32% definido no art. 15 do mesmo diploma legal. Esse percentual deve incidir sobre toda a receita bruta conhecida, seja ela já declarada e até tributada anteriormente, seja ela apurada em processo de fiscalização, como no caso da omissão de receita por depósitos bancários de origem não comprovada do presente caso.

Intimada a contribuinte apresenta contrarrazões em que sustenta a aplicabilidade do §2 do art. 42 supra. Considera-se receita tão somente a diferença entre o valor de face e o de aquisição, nos termos da art. 10 do Decreto 4524/2002 e inúmeros normativos infralegais.

De sua parte, a contribuinte apresentou Recurso Especial em que suscita divergência na interpretação da legislação tributária quanto ao que se decidiu sobre os problemas alegados em relação à base de cálculo adotada na autuação fiscal.

O r. despacho de admissibilidade deu seguimento ao Recurso Especial nos seguintes termos:

Vê-se que o acórdão recorrido decidiu reduzir a base de cálculo do arbitramento (apurada a partir de depósitos bancários), aplicando os índices médios mensais de lucratividade de factoring veiculados pela ANFAC; enquanto que o paradigma, em situação muito semelhante, decidiu cancelar o lançamento, entendendo que ele continha erros de direito na determinação do montante tributável (erros não passíveis de saneamento/mitigação).

O voto que orientou o próprio acórdão recorrido, na parte relativa à matéria em questão, faz referência ao paradigma, registrando que estava adotando uma posição diferente da dele, o que também demonstra a divergência jurisprudencial.

Oportuno registrar que há nos presentes autos recurso especial da PGFN, já admitido, e também contrarrazões da contribuinte em relação àquele recurso.

No mérito sustenta que há erro de direito uma vez que:

É dizer que, não tendo considerado as provas apresentadas por ocasião do lançamento tributário, desconsiderando a atividade de *factoring*, mas quantificando o arbitramento sobre a soma de todos os créditos constantes dos extratos bancários pelo percentual de 38,4%, próprio dessa atividade, por certo que incorre em incontornável erro de direito, que vicia definitivamente a pretensão fiscal.

(...)

Repare-se: no caso das pessoas jurídicas que exercem atividade de factoring, não há como partir do pressuposto de que os depósitos bancários, sem origem comprovada, reflitam a receita sonegada, como se presume, de ordinário, em relação às empresas comerciais ou prestadoras de serviço. Diversamente, nas pessoas jurídicas do ramo de factoring, os depósitos bancários só podem refletir os valores de face dos títulos adquiridos, enquanto a receita bruta resulta da subtração entre tais valores e as importâncias referentes à aquisição dos respectivos títulos, como orientam o ADN Cosit nº 31/97 e o artigo 10, § 30, do Decreto nº 4.524, de 2002. Em suma, para corresponder à conceituação jurídica relativa à receita bruta da atividade de factoring, apenas os depósitos bancários não promovem a presunção de que, na ausência de comprovação de suas origens, a receita sonegada equivale, justamente, ao somatório dos referidos depósitos, no período de apuração.

Intimada a Procuradoria da Fazenda Nacional apresenta contrarrazões em que sustenta

Tendo sido o contribuinte regularmente intimado a justificar a origem dos recursos depositados em sua conta corrente, e não o fazendo, impõe-se a tributação do total dos depósitos bancários não justificados, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

No caso dos autos, o lançamento do IRPJ ocorreu sobre o lucro arbitrado calculado na forma do art. 16 da Lei nº 9.249/95 (base legal do art. 532 do RIR/99). Logo, o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta está expressamente definido em lei (art. 16 da Lei nº 9.249/95), sendo para as empresas de Factoring de 38,4%, resultado da majoração, em 20%, do percentual de 32% definido no art. 15 do mesmo diploma legal. Esse percentual deve incidir sobre toda a receita bruta conhecida, seja ela já declarada e até tributada anteriormente, seja ela apurada em processo de fiscalização, como no caso da omissão de receita por depósitos bancários de origem não comprovada do presente caso.

Ao prevalecer o entendimento firmado no acórdão recorrido quanto à aplicação de percentuais determinados pela ANFAC ao conceder parcial provimento ao recurso voluntário do

contribuinte, afasta-se qualquer alegação de nulidade do lançamento por ajuste na base tributável.

Diante de simples incorreção no lançamento, não há necessidade de nova autuação, bastando o ajuste que se fizer necessário, em privilégio do aproveitamento dos atos, cuja repetição deve ser evitada, quando claramente se mostra prescindível, como é o caso dos autos.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro ALEXANDRE EVARISTO PINTO, Relator.

Recurso especial da Fazenda Nacional - Admissibilidade

Tempestivo o Recurso Especial.

Assim dispõe o RICARF no art. 67 de seu Anexo II acerca do Recurso Especial de divergência:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º Para efeito da aplicação do **caput**, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

§ 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)

[...]

Como já restou assentado pelo Pleno da CSRF¹, “a *divergência jurisprudencial* deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli², “a *similitude fática* entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, incorrente, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal”.

Trazendo essas considerações para a prática, forçoso concluir que a *divergência jurisprudencial* não se estabelece em matéria de prova, e sim em face da aplicação do Direito, mais precisamente quando os Julgadores possam, a partir do cotejo das decisões (recorrido x paradigma(s)), criar a convicção de que a interpretação dada pelo Colegiado que julgou o *paradigma* de fato reformaria o acórdão recorrido.

No caso concreto, entendo ter sido demonstrada a controvérsia. Tanto os paradigmas quanto o recorrido dispõem sobre a aplicabilidade do Fator ANFAC para a possibilidade de determinação da receita de empresa de factoring em que se identificou omissão de receitas.

Caracterizada a divergência jurisprudencial suscitada, entendo que o recurso deve ser conhecido nos termos do despacho de admissibilidade, em conformidade com o art. 50, § 1º da Lei nº 9.784/1999.

Recurso especial do Contribuinte - Admissibilidade

Entendo que também em relação ao Recurso Especial do contribuinte restou demonstrada a divergência. Enquanto o acórdão paradigma entendeu que o equívoco na base de cálculo se trata de erro de direito, cuja correção se encontra inviabilizada no atual momento processual, o acórdão recorrido retificou o lançamento para que se calculasse a base de cálculo a partir do fator ANFAC.

Caracterizada a divergência jurisprudencial suscitada, entendo que o recurso deve ser conhecido nos termos do despacho de admissibilidade, em conformidade com o art. 50, § 1º da Lei nº 9.784/1999.

Por todo o exposto, VOTO POR CONHECER de ambos os Recursos.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO - Relator

¹ CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

² EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

Fl. 9 do Acórdão n.º 9101-006.238 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 10140.721844/2013-70

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

O I. Relator restou vencido em sua proposta de conhecer dos recursos especiais da PGFN e da Contribuinte. A maioria do Colegiado compreendeu que ambos os recursos não poderiam ser conhecidos.

Inicialmente registre-se que este Colegiado já se manifestou acerca da tributação de omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários na hipótese de o sujeito passivo exercer a atividade de *factoring*, mas em face de recurso especial por contrariedade à lei interposto pela PGFN. O Acórdão nº 9101-005.759 foi desfavorável ao sujeito passivo, por maioria de votos³, e restou assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1998

RECURSO ESPECIAL POR CONTRARIEDADE À LEI OU À PROVA. CONHECIMENTO.

Modalidade residual de recurso especial, de cognição ampla, que tem por únicos pressupostos processuais opor-se contra decisão não unânime, bastando que se alegue contrariedade à lei ou à evidência de provam, viabilizando a verificação da compatibilidade, ou não, entre a decisão recorrida e a lei ou evidência de prova, ainda que sob prisma diverso daquele em que se hajam baseado o Colegiado a quo e o recurso especial. (Ementa em conformidade com o art. 63, §8º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 1998

OMISSÃO DE RECEITAS PRESUMIDAS A PARTIR DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. ATIVIDADE DE FACTORING.

Se o sujeito passivo exerce atividade de factoring mas não prova a natureza de valor recebido, a presunção de omissão de receita a partir de depósito bancário de origem não comprovada recai sobre a totalidade do valor depositado, mormente se a movimentação financeira foi mantida em nome de interposta pessoa e à margem da escrituração comercial.

No âmbito de recurso especial de divergência, cabe recordar que as questões de fundo aqui suscitadas foram, por duas vezes, recentemente analisadas em sede de conhecimento por este Colegiado. No Acórdão nº 9101-005.389 foi negado conhecimento a recurso especial da Contribuinte e no Acórdão nº 9101-005.427 negado conhecimento a recurso especial da PGFN.

No Acórdão nº 9101-005.389⁴ este Colegiado acompanhou, à unanimidade, o posicionamento desta Conselheira, nos seguintes termos:

O voto condutor do acórdão recorrido não aborda expressamente a questão veiculada pela Contribuinte em seus recurso especial. Apenas traz consignado que:

³ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente), e restou vencida a Conselheira Livia De Carli Germano (relatora).

⁴ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício). Ausentes, momentaneamente, as Conselheiras Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Adriana Gomes Rêgo.

No caso em tela, a fiscalização, de posse dos extratos bancários em nome da empresa autuada, a intimou a apresentar a documentação hábil e idônea, que justificasse a origem dos depósitos efetuados, o que não foi atendido pelo contribuinte, quer no curso da ação fiscal, quer na fase impugnatória, não logrando esta comprovar a origem dos depósitos efetuados junto às instituições bancárias.

Cabe também esclarecer à recorrente que o fato impositivo do lançamento não necessita da comprovação do nexo causal existente entre o depósito bancário e o fato que represente omissão de rendimentos. Pelo contrário, a lei não prevê que seja feita essa comprovação pelo fisco, estabelecendo que o fato gerador é a aquisição de disponibilidade de renda representada pelos recursos que ingressam no seu patrimônio por meio dos depósitos que não foram devidamente esclarecidos, conforme expressamente determina a regra do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Assim, uma vez que o contribuinte, regularmente intimado, não conseguiu comprovar a origem dos depósitos bancários efetuados, mediante documentação hábil e idônea, a lei atribuiu que todos os valores creditados em conta de depósito mantidos junto às instituições financeiras sejam considerados omissão de receita, devendo sofrer as incidências dos tributos e contribuições devidos, exatamente como fez a fiscalização e como bem entendeu o acórdão recorrido.

A recorrente faz todo um esforço argumentativo para tentar anular os lançamentos fiscais, **trazendo à tona questões de direito sobre a procedência da presunção da omissão de receitas, de alternativas sobre outras formas de tributação, pelo lucro presumido ou arbitrado**, deixando de trazer provas para desconstituir a presunção legal. (*negrejou-se*)

O exame do recurso voluntário antes interposto (e-fls. 1051/1070) permite constatar que a Contribuinte questionou a tributação da totalidade dos depósitos bancários mencionando sua *atividade de factoring*. Em recurso especial, ela afirma o prequestionamento *até por se tratar apenas de uma questão controvertida de fundo, qual seja, a impossibilidade de presunção de omissão de receitas ou de rendimentos quando os depósitos bancários do contribuinte não tiverem a origem comprovada, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430/96, o que foi discutido desde a Impugnação e repisado em sede de Recurso Voluntário*.

A questão controvertida, porém, é mais do que isso: trata-se da possibilidade de se erigir presunção de omissão de receitas a partir da totalidade do depósito bancário de origem não comprovada quando a atividade do sujeito passivo é *factoring*. E não houve defesa sob esta ótica nem mesmo na impugnação, tendo a Contribuinte se limitado a questionar a tributação dos depósitos sem a dedução de custos, mas isto sob a alegação de que teria optando indevidamente pelo lucro real, e que as sistemáticas do lucro presumido e do lucro arbitrado contemplariam estas deduções, as quais seriam inequívocas em razão de sua atividade de *factoring*. Bem posto, neste sentido, é o resumo da defesa consignado na decisão de 1ª instância:

Discorre a impugnante sobre a inocorrência da presunção de omissão de receitas, tipificada pela autoridade fiscal com fulcro no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, vez que toda a movimentação financeira foi registrada contábil e fiscalmente, e que o fato de a empresa não ter comprovado mediante documentação hábil e idônea uma pequena parte da totalidade dos depósitos bancários constitui-se em situação não suficiente, por si só, para concretizar a presunção legal relativa. A impugnante alega que, além de ter escriturado devidamente toda a movimentação bancária, declarou e ofereceu todos os valores à tributação, tendo adotado, por equívoco, o regime de tributação do lucro presumido, quando, atuando com *factoring*, deveria ter optado pelo lucro real. Contudo, também teria se equivocado a Fiscalização, ao efetuar o lançamento com base no lucro real, já que, a jurisprudência administrativa é pacífica ao determinar que, quando o

contribuinte opta indevidamente pelo critério do lucro presumido, o lançamento deveria ter sido efetuado com base no seu lucro arbitrado.

É diante da rejeição destes argumentos deduzidos em impugnação que a Contribuinte destaca, em recurso voluntário, exercer atividade de *factoring*, mas para registrar que apenas 19,8% dos depósitos questionados não foram associados àquela atividade, e assim desenvolver argumentação no sentido de que no ramo de *factoring* seria aplicável o ADN/COSIT nº 31/97 e o art. 10, § 3º do Decreto nº 4.524/2002, defendendo que *apenas os depósitos bancários não promovem a presunção de que, na ausência de comprovação de suas origens, a receita omitida equivale, exatamente, ao somatório dos referidos depósitos, no período de apuração*. Neste sentido é que são invocados outros julgados administrativos (Acórdãos nº 108-09.549 e 107-09.218) contrários à autuação em face de movimentação financeira contabilizada, além da subsequente defesa em favor do arbitramento do lucro por imprestabilidade da escrita contábil, ou por utilização indevida do lucro presumido, sistemática que a Contribuinte alega ter adotado nos recolhimentos promovidos, apesar da apresentação da DIPJ pela sistemática do lucro real. Embora afirmando aplicável o ADN/COSIT nº 31/97 e o art. 10, § 3º do Decreto nº 4.524/2002, em momento algum a Contribuinte defende que a presunção de omissão de receitas deve ser quantificada a partir da aplicação aos depósitos bancários do coeficiente definido pela ANFAC, diversamente do litígio estabelecido no paradigma nº 1301-001.258, do qual se extrai:

RELATÓRIO

[...]

Na peça recursal, reedita argumentos trazidos na impugnação. Menciona que o art. 42 da Lei 9.430/96 impõe a necessidade de prévia intimação (§ 3º), e ainda, que os valores creditados devem ser analisados individualizadamente (§ 2º).

Insiste em que a receita a ser considerada deve ser 3,5% do valor depositado, e cita jurisprudência do Conselho nesse sentido. Alega ser possível comprovar a receita mediante borderôs referentes ao ano calendário de 2006, bastando relacionar as receitas de factoring representadas pelos documentos contábeis citados e o volume dos depósitos bancários, para concluir ser razoável o argumento de que os recursos depositados na conta bancária são exclusivamente oriundos da aquisição de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou prestação de serviços. Exemplifica com repasses de cheques recebidos de duas empresas (Zenith e Relumi).

Diz ser improcedente o argumento do autuante, de que não existe correspondência entre os vários demonstrativos de operações de desconto abrangendo operações realizadas de janeiro a dezembro de 2006 e os valores especificados nos extratos bancários.

Destaca que a autoridade julgadora desconsiderou os argumentos e os exemplos citados, e manifesta entendimento de que a inércia da autoridade julgadora gera a nulidade da decisão de primeira instância.

Aduz que inúmeros outros exemplos poderiam ser dados, mas que esse não é o momento processual próprio para realizar a análise individual, que demandaria esforço desproporcional do contribuinte e do julgador, que seriam penalizados pela fragilidade do trabalho fiscal.

Elabora quadro com base em amostragem que reputa significativa, referente a janeiro de 2006, alegando que o demonstrativo evidencia que para um ingresso de R\$ 595.690,98 na conta da empresa, apenas R\$ 32.203,01 representam receita de comissão. Diz que esse trabalho caberia à auditoria no procedimento de fiscalização, já que lhe foram disponibilizados todos os documentos.

Diz que a auditora fiscal tinha condição de apurar a receita, mas optou por um trabalho superficial, tirando conclusões precipitadas, afrontando os princípios da legalidade, tipicidade e verdade material.

[...]

VOTO

[...]

Alega também a Recorrente não lhe competir (ou ao julgador) fazer uma análise individual de cada depósito relacionando-os com os documentos, o que lhes demandaria esforço desproporcional, e que isso deveria ter sido feito pela autoridade fiscal, no curso da fiscalização.

Contudo, olvida-se a contribuinte que é dele o ônus de provar a origem dos valores depositados em conta de sua titularidade em seu nome, e que provar não é juntar documentos, mas contextualizá-los e correlaciona-los.

O fisco cumpriu sua parte: analisou detalhadamente os extratos bancários, relacionou e identificou, um a um, os valores para os quais demandou a comprovação da origem dos recursos.

Feitas essas considerações preliminares, passo ao mérito. **E sobre esse, a única questão a ser decidida é se o valor da omissão a ser considerada é o total dos depósitos de origem não comprovada, ou apenas o percentual correspondente ao fator de compra conforme ANFAC.**

Essa matéria foi analisada com muita propriedade pelo Conselheiro Flávio Franco Corrêa, no julgamento do recurso objeto do processo nº 10630.001156/2004-87, do qual transcrevo os seguintes excertos nos seguintes termos:

[...]

Também assim entendeu a Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, que no voto condutor do Acórdão 108-09.263, de 28/03/2007, assentou:

[...]

O entendimento expressado no voto supra, da lavra da ilustre Conselheira Ivete Malaquias, a meu ver, traduz o adequado tratamento a ser dado ao caso.

De fato, não se questionando que a Recorrente exerce a atividade de factoring, a receita a ser tomada em conta na determinação da base tributável deve ser apurada pela aplicação, sobre o valor mantido após o julgamento de 1º grau, do "Fator de compra", indicador publicado diariamente pela ANFAC, que serve de referência para os negócios de fomento no País, e que é a precificação da compra de créditos, computando-se todos os itens de custeio de uma sociedade de fomento.

No caso concreto, tendo a autoridade fiscal identificado como aplicável para o período em causa o fator de 3,5%, este deve ser o percentual dos depósitos de origem não comprovada que representam receita da Recorrente. *(negrejou-se)*

Registre-se, por oportuno, que a PGFN apresentou recurso especial contra esta decisão, e os autos foram distribuídos para relatoria da Conselheira Andréa Duek Simantob.

A ausência deste debate específico nos presentes autos resultou na inexistência de qualquer análise, no acórdão recorrido, acerca da efetiva imputação, pela autoridade fiscal, da atividade de *factoring* como exercida pela Contribuinte e de sua repercussão na natureza dos depósitos fiscalizados e na determinação da base tributável. Frise-se: a Contribuinte vem debatendo nestes autos a tributação integral dos depósitos bancários, apesar de sua atividade de *factoring*, mas isso para questionar a tributação de receitas sem a dedução dos correspondentes custos na sistemática no lucro real e, paralelamente, defender sua opção pelo lucro presumido ou, alternativamente, o necessário arbitramento dos lucros.

Sob esta ótica, ainda que referida a mesma legislação invocada no paradigma para reduzir a base tributável – ADN/Cosit nº 31/97 e art. 10, § 3º do Decreto nº 4.524/2002 – tem-se que outra foi a temática posta no acórdão recorrido, e, em consequência,

conhecer o recurso especial acerca da questão veiculada em recurso especial demandaria o reexame de provas e fatos ainda não cogitados nestes autos, providências estas que extrapolam a competência desta instância especial. Resta, assim, desatendido o art. 67, §5º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015.

Estas as razões, portanto, para NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte. *(destaques do original)*

Neste precedente, o exercício da atividade de *factoring* não era incontroverso e, inclusive, a tributação havia sido promovida na sistemática do lucro real, exsurgindo a discussão acerca da aplicação do fator “ANFAC” na arguição subsidiária de que a exigência se fizesse na sistemática do lucro arbitrado, para admissibilidade de algum custo em face das receitas imputadas ao sujeito passivo. Não era possível, assim, traçar comparação com o paradigma no qual, diante da afirmação, pela autoridade fiscal, do exercício da atividade de *factoring*, foi admitida a aplicação do fator “ANFAC” para determinação das receitas auferidas pelo sujeito passivo.

No Acórdão nº 9101-005.427 não foi admitido o questionamento, também à unanimidade⁵, contra o paradigma invocado no precedente anterior, nos termos do voto da ex-Conselheira Andréa Duek Simantob:

Inicialmente, em que pese não ter havido em sede de contrarrazões questionamento quanto ao conhecimento do recurso especial, algumas considerações devem ser tecidas sobre este ponto.

O voto condutor do acórdão recorrido aborda a questão veiculada e objeto de discussão meritória pela PGFN em seu recurso especial. Isso não se tem dúvida. Senão vejamos:

Feitas essas considerações preliminares, passo ao mérito. E sobre esse, a única questão a ser decidida é se o valor da omissão a ser considerada é o total dos depósitos de origem não comprovada, ou apenas o percentual correspondente ao fator de compra conforme ANFAC.

Essa matéria foi analisada com muita propriedade pelo Conselheiro Flávio Franco Corrêa, no julgamento do recurso objeto do processo nº 10630.001156/200487, do qual transcrevo os seguintes excertos nos seguintes termos (...)

Ocorre que no paradigma trazido pela PGFN (1402-00826) não houve o providencial debate desta matéria, ficando apenas no plano condicional, eis que nada foi trazido pelo contribuinte para comprovar suas alegações.

O Relator do paradigma, na verdade, limitou-se a trazer questões por hipótese, sem adentrar ao caso concreto, por conta de ausência das provas as quais precisava para a partir delas formar a sua convicção e é neste ponto que observo que haveria convergência entre os entendimentos, caso o contribuinte trouxesse para aquele colegiado as comprovações que corroborassem as suas alegações. Só não foi adotada a tese do recorrido pelo paradigma, por conta da ausência de provas, o que não pode ser situação delimitadora de divergência, pois se a situação do paradigma fosse a mesma do recorrido, bem provável que o colegiado adotasse o mesmo entendimento. Este é o ponto, a meu ver que descaracteriza o paradigma apresentado pela PGFN.

As questões relativas à prova, ou melhor, a ausência delas por parte da contribuinte, foi a razão pela qual não se acatou os argumentos trazidos em sede de recurso voluntário no caso paradigmático, o qual transcrevo alguns trechos que merecem destaque:

⁵ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente).

Outrossim, na busca da verdade material é imprescindível a análise de documentos e alegações/justificativas quanto aos ingressos de numerários em conta bancária, para que o julgador possa firmar sua convicção, no sentido de estar correto o arbitramento das receitas com base na aludida presunção.

Pois bem, desde a auditoria fiscal a **contribuinte insiste na alegação de que se trata de valores relativos a suas operações de *factoring***. (grifei)

Todavia, nem mesmo na fase impugnatória, o interessado trouxe à colação qualquer

elemento de prova capaz de elidir as presunções de omissão de receita, **muito menos fazer prova de que se trataria de valores relativos a recebimentos de operações não contabilizadas**. (grifei)

Logo, correto o entendimento da decisão recorrida, a seguir transcrito (...)

A respeito de empresas de factoring, o Ato Declaratório Normativo COSIT nº 51/1994 assim definiu a receita referente a essa atividade:

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

A princípio poder-se-ia entender que a omissão apurada deveria ser tributada nos termos do ato declaratório acima citado, posto que apenas uma parcela dos depósitos efetivamente constitui receita. (grifei)

Todavia, **para que tal interpretação seja aplicável em cada situação específica**, faz-se necessária **a demonstração, por parte do interessado de que a receita omitida realmente foi originada de sua atividade de factoring, o que não ocorreu no caso em apreço**, no qual o interessado limitou-se a alegar, sem, no entanto, comprovar sua afirmação. (grifei)

A ausência deste debate específico no paradigma resultou na conclusão de ser este inapropriado para caracterizar a divergência.

Assim sendo, não conheço do recurso especial da PGFN. (destaques do original)

Neste segundo precedente, portanto, coube à PGFN suscitar discussão acerca da validade da aplicação do fator “ANFAC” mediante comparação entre casos que se distinguem quanto à comprovação do exercício de atividade de *factoring* pelos sujeitos passivos.

Vê-se, daí, que os contornos da acusação fiscal, e os reflexos desta na orientação do debate no curso do contencioso administrativo, são determinantes para a decisão acerca da possibilidade, ou não, da aplicação do fator “ANFAC” sobre depósitos bancários de origem não comprovada movimentados por sujeito passivo que exerça, ou alegue exercer, atividade de *factoring*.

Nestes autos, o procedimento fiscal que antecedeu a presente exigência teve em conta o fato de a Contribuinte se declarar inativa e apresentar DCTF sem movimento nos anos-calendário 2008 e 2009, apesar da expressiva movimentação financeira verificada em contas bancárias de sua titularidade. Considerando a descrição de sua atividade, junto ao CNAE, como sendo *factoring*, e a consequente sujeição da firma individual ao lucro real, a autoridade lançadora observou que se tratava de pessoa que já contava com 89 anos à época da abertura da empresa e, frente aos responsáveis Ângelo Vitório Barriguella, Anacleto Gonçalves Barriguella Junior e Anacleto Gonçalves Barriguella, exigiu os elementos de escrituração que, não apresentados, ensejaram o arbitramento dos lucros mediante a aplicação do coeficiente de 38,4% sobre as receitas presumidas em face de depósitos bancários cuja origem não restou comprovada,

apesar da apresentação de documentos considerados insuficientes para justificativa da movimentação das contas, além de extratos e planilhas.

O Colegiado *a quo* deu provimento parcial aos recursos voluntários *tão-somente para reduzir a base de cálculo do arbitramento para que se apliquem os índices de lucratividade de factoring, veiculadas pela ANFAC, utilizando-se, no caso, como critério a média mensal divulgada*. Para além de afirmar acertado o arbitramento dos lucros em razão da falta de apresentação da escrituração comercial e fiscal, e válida a presunção de omissão de receitas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, alcançados mediante acesso direto do Fisco aos dados bancários, o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza assim argumentou para dar provimento parcial aos recursos voluntários:

Após intimado a comprovar a origem dos valores creditados em sua conta, o contribuinte apresentou diversos documentos, corroborando que sua atividade é a de fomento comercial (*factoring*), não contesta o valor da movimentação bancária, porém, questiona a não aplicação do fator ANFAC na apuração da correta base de cálculo.

Embora a decisão recorrida valore que os documentos apresentados pela autuada não sejam hábeis a caracterizar o exercício de atividade de *factoring*, penso não haver lide a este respeito, pois na quantificação do lucro arbitrado, é fato incontroverso que o fiscal autuante aplicou o percentual de 38,4%, percentual estabelecido para a atividade de *factoring*, sendo, à propósito, mantido pela decisão recorrida. Importa dizer: o fisco imputou ao recorrente a prática da atividade de *factoring*, com a aplicação de um coeficiente elevado de arbitramento.

Some-se a isso que foram juntados pela recorrente vários documentos inerentes à atividade de *factoring*, tais como: contrato de fomento mercantil, cheques de compra de ativos, entre outros documentos, ratificando, assim, sua atividade empresarial.

Porém, apesar de aplicar tal percentual, a fiscalização não considerou que a receita bruta da atividade de *factoring* não corresponde ao depósito em conta corrente. Assim, o caminho percorrido pela fiscalização, no sentido de aproveitar os depósitos de origem injustificada para equipará-los à receita bruta total, despreza peculiaridade da atividade que o **próprio Fisco** atribuiu à interessada, o que deve ser aqui reparado.

A aplicação literal do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996 não se coaduna com as empresas de *factoring*, sendo necessário compatibilizar o dispositivo legal de presunção de receitas com a atividade cujo **faturamento** não resulta do mero somatório dos recebimento e sim da **diferença entre a soma desses valores e a soma das importâncias de aquisição dos títulos ou direitos creditórios adquiridos**.

Observe-se: no caso das pessoas jurídicas que exercem atividade de *factoring*, não há como partir do pressuposto de que os depósitos bancários, sem origem comprovada, reflitam a receita mantida à margem da contabilidade, como se presume, de ordinário, em relação às empresas comerciais ou prestadoras de serviços.

Isso porque, a receita bruta da atividade de *factoring* decorrente da aquisição de créditos é a diferença entre o valor a receber ou recebido e o preço pago pela aquisição dos créditos, sendo que os depósitos bancários apenas refletem os valores de face dos títulos adquiridos.

Tal entendimento, poderia levar à conclusão de cancelar a totalidade da exigência fiscal aqui discutida, por erro de direito na determinação do montante tributável, na forma em que ocorreu no julgamento do Acórdão nº 103-22.502, de relatoria do I. Conselheiro Flávio Franco Correa, cujo excerto do voto de interesse transcreve-se a seguir:

(...)

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

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

Em vista do relatado, reparo que os autos de infração ora examinados **exibem erros de direito, na determinação do montante tributável**, o que me leva a PROVER o recurso e considerar prejudicadas as demais questões suscitadas pela recorrente. (grifei)

Ocorre que tal interpretação pode implicar em entraves no uso da presunção legal de omissão de receitas com base no artigo 42 da Lei n.º 9.430/96, nas empresas de *factoring*, ao se negar efetividade ao citado artigo legal. Desta forma, penso que a melhor solução para o caso em apreço, está em conciliar os dois extremos, quais sejam, exonerar o contribuinte de qualquer exigência (precedente anterior) ou tributar todos os depósitos como se rendas fossem (autuação).

Há os índices de faturamento das *factorings apurados e divulgados* pela Associação Nacional das Sociedades de Fomento Mercantil – *Factoring* (ANFAC). É o *fator de compra dos títulos de crédito* ou direitos, chamado Fator ANFAC.

Portanto, o Fator ANFAC permite estabelecer a presunção da receita bruta das *factorings* quanto à aquisição das duplicatas, sendo o percentual médio correspondente à diferença entre o valor de face dos títulos de crédito e o preço de suas aquisições.

Em vista disto, a receita omitida deve ser considerada o valor dos créditos bancários, feitos os devidos expurgos, com a aplicação do Fator ANFAC. (*destaques do original*)

Os pressupostos fáticos do acórdão recorrido, portanto, são: i) a Contribuinte ter apresentado *diversos documentos* no curso da ação fiscal, que corroborariam sua atividade de *factoring*; ii) a autoridade fiscal não negar o exercício da atividade informado no CNAE, por ter afirmado a impossibilidade de adoção do lucro real e aplicado o coeficiente de 38,4% para arbitramento dos lucros; e iii) a apresentação, em impugnação, de documentos correspondentes à atividade de *factoring*. Diante destas evidências, o Colegiado *a quo*, tendo por inafastável a correlação de depósitos bancários com a atividade de *factoring*, concluiu que a autoridade lançadora não poderia equiparar os depósitos a receita bruta, ignorando a atividade que o *próprio Fisco atribuiu à interessada*. De outro lado, reconheceu que a autoridade lançadora não poderia deixar de promover o lançamento sem comprovação da origem dos depósitos bancários, vez que a postura da Contribuinte impediria, também, aferir o “spread” e determinar a receita bruta para aplicação do coeficiente de arbitramento do lucro. Daí a solução mediana de utilizar o fator “ANFAC” para presumir a receita bruta em tais circunstâncias.

Diante desta decisão, a PGFN pretende, de seu lado, afastar a aplicação do fator “ANFAC” para determinação da receita bruta da Contribuinte, e esta, por sua vez, pretende o cancelamento integral da exigência, dado a autoridade fiscal não ter contemplado tais especificidades ao promover o lançamento.

O recurso especial da PGFN foi admitido nos seguintes termos:

No acórdão recorrido, o Colegiado *a quo* sustentou entendimento de que o valor dos depósitos bancários não poderiam ser considerados em sua totalidade com receita bruta, posto que, para as empresas de *factoring*, a receita bruta corresponde à diferença entre o valor a receber ou recebido e o preço pago pela aquisição dos créditos. E decidiu por aplicar o índice ANFAC para abater os expurgos da receita.

De maneira contrária, o paradigma considerou não há previsão legal para se utilizar o índice ANFAC para fazer essa ponderação na receita bruta, na medida em que são índices de lucratividade apresentados por uma entidade privada e, para apuração do lucro presumido, faz-se mister que os percentuais sejam estabelecidos por lei.

Portanto, no que diz respeito ao paradigma nº. 1401-001.456, a Recorrente logrou êxito em demonstrar divergência no que diz respeito à apuração da base de cálculo e à aplicação do índice ANFAC para as empresas de *factoring*, em caso de infração de omissão de receita decorrente de depósito bancário de origem não comprovada.

No entender da PGFN, há divergência jurisprudencial porque o paradigma traz, em especial, a seguinte afirmação:

Como facilmente se percebe, o retrocitado índice ANFAC constitui mero parâmetro orientador da atividade de *factoring*, não podendo servir como índice capaz de revelar o lucro apurado por uma entidade que desenvolva o fomento mercantil.

Referido paradigma apresenta dessemelhanças em relação ao presente caso, vez que o sujeito passivo exercia outras atividades, não há evidências de que foram apresentados documentos em volume significativo no curso do procedimento fiscal em prol do exercício da atividade de *factoring*, e não há notícia de que esta atividade tenha sido referida para fins de aplicação do coeficiente de presunção do lucro em 32%. Aliás, tal não poderia ter ocorrido, vez que a atividade de *factoring* não permite a opção pelo lucro presumido e obriga quem a exerce a apurar o lucro tributável na sistemática do lucro real.

O que se constata a partir do relatório e voto deste paradigma, sim, é que a atividade de *factoring* foi alegada em defesa, no âmbito de um conjunto de operações com o objetivo de desonerar imóvel adquirido de outra pessoa jurídica, ou seja, como decorrência desta especificidade, e não como atividade regular da pessoa jurídica. No julgamento de 1ª instância, inclusive, fora observado que a tributação na sistemática do lucro presumido seria incompatível com a atividade de *factoring*, sujeita à sistemática do lucro real. Mas, ainda assim, o outro Colegiado do CARF converteu o julgamento do recurso voluntário em diligência sob a premissa de que a alegação de exercício de atividade de *factoring* poderia trazer *para a base tributável o próprio capital investido*. Realizada perícia por perito indicado pelo sujeito passivo e por Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, o outro Colegiado do CARF comparou as informações prestadas e observou que:

Os dois laudos concordaram quanto aos seguintes fatos:

- a) A contribuinte não contabilizou as contas bancárias de todos os bancos, tendo deixado de contabilizar as contas do BBC e do Itau;
- b) A movimentação bancária apurada foi muito superior a receita declarada;
- c) Não foram contabilizadas as receitas associadas com os depósitos bancários não contabilizados, nem de maneira integral, nem de maneira parcial (correspondente aos “spreads” da suposta atividade de fomento mercantil ou *factoring*);
- d) Não é possível determinar o valor do “spread” por meio da vinculação entre os valores dos depósitos bancários com as alegadas duplicatas ou cheques recebidos, no período de janeiro a março de 1999;
- e) Não é possível apresentar um demonstrativo onde conste, para cada depósito de origem incomprovada, uma relação das duplicatas e/ou cheques e o spread correspondente;
- f) Não foram constatados duplicidade de depósitos, em razão de bloqueio e desbloqueio de depósitos na conta-corrente do Banco do Brasil.

É este o contexto no qual o perito do sujeito passivo *após reconhecer a inexistência de dados reais e concretos sobre as taxas de deságio e os números de dias negociados, sugeriu utilizar a taxa média do mercado, conforme publicado pela ANFAC – Associação Nacional de Factoring. Utilizando-se tal fator, o referido laudo fez uma estimativa da receita não contabilizadas (a título de spreads) e elaborou um demonstrativo com diversas aproximações, utilizando a aludida taxa média de mercado publicada pela ANFAC e o prazo máximo de dias úteis divulgado pela mesma entidade.* E, frente a esta alegação de defesa, o outro Colegiado do CARF assevera que o referido índice não se presta a *revelar o lucro apurado por uma entidade que desenvolva o fomento mercantil*, e complementa:

De se ressaltar, outrossim, que a tentativa de utilizar o suposto “spread” da atividade de factoring dentro da sistemática de apuração do lucro presumido constitui uma técnica totalmente desprovida de amparo legal.

Em outras palavras, o lucro presumido não pode ser obtido por meio de supostos índices de lucratividade apresentados por uma entidade privada, mas tão somente pelos percentuais estabelecidos em lei.

Assim, o paradigma parte de uma alegação em defesa de exercício parcial de atividade de *factoring*, tem em conta perícia na qual não se conseguiu estabelecer a correspondência de depósitos com as *duplicatas ou cheques recebidos* e, ademais, afirma a incompatibilidade da tributação do “spread” no âmbito do **lucro presumido**. Veja-se, inclusive, que ao longo do contencioso administrativo, naqueles autos, observara-se que a atividade de *factoring* seria incompatível com a opção pelo lucro presumido.

Já aqui, a autoridade lançadora teve em conta, desde o início, a afirmação de que a Contribuinte exercia atividade de *factoring*, e que por esta razão arbitrara o lucro mediante a aplicação do coeficiente de 38,4% sobre a totalidade dos depósitos bancários de origem não comprovada. E é sob o pressuposto deste conhecimento afirmado pela autoridade lançadora, e tido por incontestado nos autos, que o Colegiado *a quo* conclui que a base de cálculo do lucro arbitrado deveria ser reduzida à receita bruta presumida da atividade, para não inviabilizar o lançamento em circunstâncias nas quais a escrituração do sujeito passivo não permite a aferição do “spread”.

Como se verá mais à frente, na análise do conhecimento do recurso interposto pela Contribuinte, é de todo relevante, em tais litígios, ter em conta se a discussão acerca da atividade exercida surge em defesa ou antes disso. O precedente nº 103-22.502 – citado no acórdão recorrido e admitido como paradigma no recurso especial da Contribuinte – traz expressamente: “Perceba-se: não foi a recorrente que, no afã de defender-se, alegou o exercício da atividade em referência”.

Assim, para se decidir, como quer a PGFN, se o fator “ANFAC” presta-se *como índice capaz de revelar o lucro apurado por uma entidade que desenvolva o fomento mercantil*, é essencial que as decisões comparadas tenham sido proferidas em contexto de discussões de origem semelhantes, especialmente acerca do que se considera como prova do exercício de atividade de *factoring* pelo sujeito passivo.

Sob esta ótica, no âmbito do recurso fazendário, o que se tem é a comparação, de um lado, de solução adotada em face do arbitramento de lucros aplicado sobre receita bruta correspondente a depósitos bancários de origem não comprovada, mas implicitamente reconhecidos pela autoridade lançadora como correspondentes à atividade de *factoring*, e, de outro, de solução adotada em face de alegação, em defesa, de que parte dos depósitos bancários decorreriam de atividade de *factoring* exercida pelo sujeito passivo ocasionalmente em razão de

outra relação jurídica mantida com terceiros. Neste segundo cenário, é perceptível que a rejeição do fator “ANFAC” como *índice capaz de revelar o lucro apurado por uma entidade que desenvolva o fomento mercantil* é influenciada pela constatada impossibilidade da defesa provar suas alegações e *apresentar um demonstrativo onde conste, para cada depósito de origem incomprovada, uma relação das duplicatas e/ou cheques e o spread correspondente*, ao passo que no primeiro cenário, apesar da incerteza do fator “ANFAC”, ele é admitido como meio de não inviabilizar o procedimento fiscal diante da constatação de exercício da atividade de *factoring* e a inexistência de escrituração comercial e fiscal hábil à aferição do “spread”. Em consequência, não é possível afirmar que a decisão adotada pela 1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento seria reiterada caso estivesse frente ao litígio apreciado nestes autos.

Mas, antes de concluir o conhecimento do recurso fazendário, é necessário ter em conta, também, os contornos do litígio que a Contribuinte pretende submeter a esta instância especial.

O seguimento do recurso especial da Contribuinte se deu nos seguintes termos:

A divergência jurisprudencial também está caracterizada.

Vale reproduzir a ementa do Acórdão paradigma nº 103-22.502, na parte que aqui interessa:

ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430, DE 1996. PESSOAS JURÍDICAS QUE EXERCEM ATIVIDADE DE FACTORING. No caso das pessoas jurídicas que exercem atividade de factoring, não há como partir do pressuposto de que os depósitos bancários, sem origem comprovada, reflitam a receita sonogada, como se presume, de ordinário, em relação às empresas comerciais ou prestadoras de serviço. Diversamente, nas pessoas jurídicas do ramo de factoring, os depósitos bancários só podem refletir os valores de face dos títulos adquiridos, enquanto a receita bruta resulta da subtração entre tais valores e as importâncias referentes à aquisição dos respectivos títulos, como orientam o ADN Cosit nº 31/97 e o artigo 10, § 3º, do Decreto nº 4.524, de 2002. Em suma, para corresponder à conceituação jurídica relativa à receita bruta da atividade de factoring, apenas os depósitos bancários não promovem a presunção de que, na ausência de comprovação de suas origens, a receita sonogada equivale, justamente, ao somatório dos referidos depósitos, no período de apuração.

Vê-se que o acórdão recorrido decidiu reduzir a base de cálculo do arbitramento (apurada a partir de depósitos bancários), aplicando os índices médios mensais de lucratividade de *factoring* veiculados pela ANFAC; enquanto que o paradigma, em situação muito semelhante, decidiu cancelar o lançamento, entendendo que ele continha erros de direito na determinação do montante tributável (erros não passíveis de saneamento/mitigação).

O voto que orientou o próprio acórdão recorrido, na parte relativa à matéria em questão, faz referência ao paradigma, registrando que estava adotando uma posição diferente da dele, o que também demonstra a divergência jurisprudencial.

Como antes mencionado, o paradigma admitido foi confrontado no acórdão recorrido, mas a negativa expressa de sua aplicação não permite, apenas por isso, concluir que as situações fáticas neles analisadas são semelhantes e que a divergência jurisprudencial estaria caracterizada. Nestes autos, referido julgado, embora não alegado em recurso voluntário, foi invocado no acórdão recorrido para refutar o entendimento nele expresso e compreendido como compatível com a alegação, da Contribuinte, de que haveria *erro essencial na determinação e no enquadramento do porcentual a incidir sobre a receita bruta da atividade, cujo erro representa indisfarçável violação da garantia da tipicidade cerrada da tributação*.

O Colegiado *a quo*, porém, afirmou a impossibilidade de se declarar tal improcedência num cenário em que a Contribuinte não logrou apresentar prova da origem dos depósitos bancários questionados, mas apresentou documentos indicativos do exercício da atividade de *factoring*, tida como *fato incontroverso*, vez que *o fisco imputou ao recorrente a prática da atividade de factoring, com a aplicação de um coeficiente elevado de arbitramento*. Ou seja, o caso nestes autos é de afirmação **da atividade** de *factoring* por declaração do sujeito passivo junto ao CNAE e ausência de objeção do Fisco, mediante arbitramento e aplicação do coeficiente atribuível à atividade.

Já o paradigma, como antes adiantado, teve em conta uma imputação fiscal distinta, assim relatada:

No referido Termo de Verificação Fiscal, relata o autuante que o Ministério Público Federal, após o afastamento do sigilo bancário por ordem judicial, requisitou a presente investigação da autoridade fazendária. Diante da determinação do *Parquet*, o Fisco Federal intimou a recorrente a apresentar sua escrituração contábil e fiscal, o contrato social com as alterações posteriores, os extratos relativos à movimentação, dos anos de 1999 e 2000, em conta corrente mantida no Banco Bradesco, além de documentos de débito e crédito e explicações sobre a origem dos depósitos efetuados na conta mencionada. Com a recusa da fiscalizada, a repartição fiscal expediu RMF — Requisição de Informações sobre a Movimentação Financeira, justificando-se a emissão com base no artigo 3º, XI, do Decreto nº 3.724, de 2001, segundo o qual se considera indispensável o exame de registros referentes a contas de depósito quando houver indício de que o titular de direito é interposta pessoa, situação que se presume se as informações disponíveis, relativas ao sujeito passivo, indicarem movimentação financeira superior a dez vezes a renda disponível declarada, de acordo com a regulamentação extraída do artigo 3º, § 2º, I, do Decreto em lume. Nesse ponto, acrescentam os autuantes, à fl. 52, que a recorrente declarou ao Fisco, pelas regras do SIMPLES, receitas brutas de R\$ 1.202,20, para o ano-calendário de 1999, e de R\$ 1.700,00, para o ano-calendário de 2000, valores bem reduzidos, comparativamente às importâncias de R\$ 2.396.361,20 e R\$ 3.665.178,90, respectivamente aos anos-calendário de 1999 e 2000, constantes nos dossiês gerados pelos sistemas informatizados de controle de dados da Receita Federal.

Na seqüência dos trabalhos, o Fisco constatou que a fiscalizada sequer escriturou tal conta bancária. E mais: os **documentos de débito e crédito possibilitaram a identificação de diversos beneficiários de cheques da autuada**, o que levou o agente público a promover diligências, mediante intimação regular, visando à descoberta da causa da emissão em favor de 4 pessoas jurídicas e 5 pessoas físicas selecionadas. De tudo isso, o Fisco concluiu, ao final, que a GV SERVIÇOS LTDA **emitiu 91 cheques no exercício de atividade de factoring, no montante de R\$ 565.584,04, o que representava 22,64% do total de R\$ 2.499.764,88**, que é a soma dos cheques circularizados emitidos no período compreendido entre 1999 e 2000. Ocorre, todavia, que o Fisco apurou a existência de depósitos naquela conta que não foram contabilizados, no valor aproximado de R\$ 9.900.000,00, sendo R\$ 6.399.005,12 referentes 1999 e R\$ 3.520.333,69 referentes a 2000. **Por extensão, tendo em vista a representatividade da amostra dos cheques circularizados, inferiu-se que, do total de recursos movimentados em 1999 e 2000, 22% vinculava-se à atividade de factoring.**

Informa o autuante, à fl. 47, que a fiscalizada foi intimada a apresentar argumentos contrários à conclusão do parágrafo precedente e a demonstrar a origem dos depósitos bancários que compõem o elenco às fls. 54/68, fazendo-se a advertência, à fl. 373, de que o insucesso nas justificativas e na demonstração requeridas implicaria o estabelecimento da presunção de que o total dos depósitos eram originários da atividade de *factoring*, consoante a regra do artigo 24, § 1º, da Lei nº 9.249, de 1995. Em face da carência de argumentação convincente e da inexistência de comprovação da origem dos depósitos, o Fisco entendeu que o respectivo montante perfaz a receita omitida, com

fulcro no artigo 42 da lei nº 9.430, de 1996, calculando-se o lucro arbitrado com o coeficiente de 38,40%, próprio à atividade em tela, conforme artigos 15, III, d, e 16 da Lei nº 9.249, de 1995. *(negrejou-se)*

A construção da acusação fiscal em favor da **atribuição de todos os depósitos bancários à atividade de factoring**, portanto, se fez a partir da presunção estabelecida pela não comprovação das demais operações que a autoridade lançadora não logrou associar àquela atividade, evidenciada em 22% dos depósitos selecionados para circularização, correspondentes a R\$ 2.499.764,88 do total aproximado de R\$ 9.900.000,00 movimentado nos dois anos-calendários fiscalizados. É neste contexto que o sujeito passivo alegou, dentre outros aspectos: i) *a inexistência de recusa à apresentação dos documentos requeridos pelo Fisco ou às informações que lhe foram exigidas pela autoridade fiscal*; e ii) *que malgrado tenha apresentado as provas documentais de que dispunha, haveria necessidade de prova pericial para o exercício pleno de sua defesa, conforme o requerimento já oferecido à autoridade de primeira instância, que, injustificada e imotivadamente, indeferiu o pleito.*

Veja-se, inclusive, que o arbitramento, no caso do paradigma, foi validado por expressiva movimentação bancária à margem da escrituração, e não pelo exercício da atividade de factoring:

Feitos os destaques aludidos, cabe, então, asserir que o Fisco deveria arbitrar o lucro da atividade, como efetivamente arbitrou, considerando a expressiva movimentação bancária mantida à margem da escrituração, o que a torna imprestável para a determinação do lucro líquido, nos trilhos já delineados pelo acórdão nº 103-22.093, Relator Conselheiro Maurício Prado de Almeida, DOU de 30.12.2005, verbis:

[...]

Somente na sequência desta abordagem constam as consequências da classificação das operações do sujeito passivo como atividade de factoring:

A partir daí, o autuante aplicou o percentual de 38,40% sobre a totalidade dos depósitos não contabilizados, o que equivale ao entendimento de que, em face da inexistência de prova em sentido contrário, o total dos depósitos não justificados é a exata receita proveniente da atividade de factoring, sonegada ao Fisco.

Perceba-se: não foi a recorrente que, no afã de defender-se, alegou o exercício da atividade em referência. Distintamente, o agente fiscal imputou-lhe a prática que repercutiu sobre a autuada, com a aplicação de um coeficiente elevado de arbitramento. Aqui, todavia, é preciso levar em conta que, na atividade de factoring, a receita bruta não corresponde ao depósito em conta corrente, a teor do disposto no ADN Cosit nº 31/97, que definiu a base de cálculo da COFINS para as pessoas jurídicas que se qualificam pela atividade constatada pelo Fisco, in verbis:

[...]

Tenho para mim que o ato interpretativo da Secretaria da Receita Federal e o Decreto Presidencial induzem o intérprete a caminho distinto do percorrido pelo autuante, dele se distanciando no ponto em que este aproveita os depósitos de origem injustificada para equipará-los à receita bruta total, desprezando a peculiaridade da atividade que o próprio Fisco atribuiu à interessada.

O rigor da aplicação literal do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, não se coaduna com as empresas de factoring, como sensatamente reconheceram o Coordenador do Sistema de Tributação e o Chefe Supremo do Executivo Federal. Nesse sentido, vejo que é razoável compatibilizar o dispositivo legal em alusão com a atividade cujo faturamento não resulta do mero somatório dos recebimentos e sim da diferença entre a soma desses valores e a soma das importâncias de aquisição dos títulos ou direitos creditórios adquiridos.

Gilberto de Ulhôa Canto, em sua obra, sublinhou aspectos importantes sobre a presunção, que merecem o devido destaque para a sustentação desse voto. Disse o renomado autor:

[...]

Repare-se: no caso das pessoas jurídicas que exercem atividade de factoring, não há como partir do pressuposto de que os depósitos bancários, sem origem comprovada, reflitam a receita sonogada, como se presume, de ordinário, em relação às empresas comerciais ou prestadoras de serviço. Diversamente, nas pessoas jurídicas do ramo de factoring, os depósitos bancários só podem refletir os valores de face dos títulos adquiridos, enquanto a receita bruta resulta da subtração entre tais valores e as importâncias referentes à aquisição dos respectivos títulos, como orientam o ADN Cosit nº 31/97 e o artigo 10, § 3º, do Decreto nº 4.524, de 2002. Em suma, para corresponder à conceituação jurídica relativa à receita bruta da atividade de factoring, apenas os depósitos bancários não promovem a presunção de que, na ausência de comprovação de suas origens, a receita sonogada equivale, justamente, ao somatório dos referidos depósitos, no período de apuração.

Em vista do relatado, reparo que os autos de infração ora examinados exibem erros de direito, na determinação do montante tributável, o que me leva a PROVER o recurso e considerar prejudicadas as demais questões suscitadas pela recorrente.

A conclusão, nestes termos, é que *em vista do relatado*, há *erros de direito, na determinação do montante tributável*. E o relatado foi que, *em face da inexistência de prova em sentido contrário*, o total dos depósitos não justificados é a exata receita proveniente da atividade de factoring, sonogada ao Fisco. Esta foi a consequência do procedimento específico, realizado pela autoridade fiscal no paradigma, de circularizar parte dos beneficiários dos cheques emitidos pelo sujeito passivo e identificar que parte destes teriam com ela realizado operações de factoring. Na medida em que a autoridade lançadora presumiu, a partir destas ocorrências, que todos os depósitos bancários, para os quais não foram prestados esclarecimentos exigidos do sujeito passivo especificamente intimado sob a advertência de tal presunção, corresponderiam a atividade de factoring, o outro Colegiado do Primeiro Conselho de Contribuintes concluiu pela existência de *erro de direito na determinação do montante tributável*.

Já nestes autos, a autoridade lançadora apenas não se opôs à atividade de factoring declarada pela Contribuinte junto ao CNAE, e a partir desta constatação afirmou a necessidade de arbitramento dos lucros - vez que inexistente escrituração comercial e fiscal compatível com as exigências da sistemática do lucro real -, e de aplicação do coeficiente de 38,4%. Veja-se que o procedimento fiscal foi, diante de relatórios acerca da natureza das atividades exercidas pela Contribuinte, exigir os livros da escrituração comercial e fiscal, que não foram apresentados, e assim concluir pela não comprovação da origem dos depósitos bancários movimentados.

Daí a defesa no sentido, primeiro, de que a atividade de factoring já evidenciaria *ilegalidade da utilização do percentual de 38,4% sobre base de cálculo representada por depósitos bancários que só podem refletir os valores de face dos títulos adquiridos*, o que resultaria na *insubsistência da ação fiscal por clara violação da garantia da tipicidade cerrada da tributação*, e, subsidiariamente, a pretensão de que a prova apresentada fosse apreciada para confirmação da atividade de factoring, ou seja, da *plena aquisição de todos os ativos, com a identificação de todos os sacados, numa inequívoca comprovação da efetividade do fomento mercantil*, e que num confronto com outras saídas revelaria *inequivocamente, o valor do ágio, que corresponde exatamente à diferença entre o valor de face dos ativos e os custos de aquisição*, e estaria evidenciado em *relatório financeiro e resultado consolidado* apresentados no curso do procedimento fiscal. Ao final, a Contribuinte cogita que, caso não se entenda pela existência de provas suficientes, que fosse apurada a base tributável a partir do *fator ANFAC*.

É sob este contexto específico de acusação e defesa que o Colegiado *a quo* afirma a validade do arbitramento por falta de escrituração comercial e fiscal, e toma as provas apresentadas como evidências da atividade de *factoring*, mas não de origem dos depósitos questionados, vez que dissociadas da necessária escrituração, razão pela qual, para não *implicar em entraves no sua da presunção legal de omissão de receitas com base no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, nas empresas de factoring*, que neguem *efetividade ao citado artigo legal*, admite a redução da receita bruta presumida ao valor da aplicação do fator ANFAC sobre os depósitos bancários de origem não comprovada.

Em suma, o paradigma não admite que, diante da presunção de que **os depósitos bancários decorrem de atividade de factoring**, a autoridade lançadora considere a totalidade de seu valor como receita bruta. Já no recorrido, diante da afirmação de que **a Contribuinte exerce atividade de factoring**, o Colegiado *a quo* reduz a receita bruta à resultante da aplicação do fator ANFAC sobre os depósitos bancários de origem não comprovada. Não há, nestes autos, presunção fiscal de que os depósitos bancários decorrem de atividade de *factoring*. A conduta fiscal foi de afirmar a não comprovação da origem dos depósitos bancários em razão da falta de apresentação da escrituração comercial e fiscal da Contribuinte. E é neste contexto específico que o Colegiado *a quo* entende por flexibilizar a prova da origem dos depósitos e reduzir a base impositiva em face de sujeito passivo que exerce, incontestavelmente, atividade de *factoring*.

Assim, nenhum dos paradigmas apresentados pelos recorrentes apresentam similitude suficiente com as premissas determinantes para a solução dada pelo Colegiado *a quo* no presente caso: no recurso fazendário o paradigma apresentada decisão em face de alegação em defesa do exercício de atividade de *factoring*, e no recurso da Contribuinte o paradigma soluciona a questão em face da presunção fiscal de que os depósitos questionados decorreriam de atividade de *factoring*.

Em tais circunstâncias, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Admitir que as questões trazidas pelos recorrentes podem ser analisadas em plano argumentativo superior, para determinar, genericamente, se a presunção de omissão de receitas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada mantidos por sujeito passivo que exerce atividade de *factoring* se estabelece pelo valor total, ou apenas pela resultante da aplicação do fator “ANFAC”, demandará, como visto, o exame da postura do sujeito passivo ao longo do procedimento fiscal e do contencioso administrativo, e a resposta deste Colegiado será, assim, apenas uma decisão para o caso concreto, convertendo esta instância especial em terceira instância administrativa de julgamento.

Estas as razões para NÃO CONHECER dos recursos especiais da PGFN e do Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada