



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.727215/2015-47
Recurso De Ofício e Voluntário
Resolução nº **1402-001.677 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 16 de novembro de 2022
Assunto IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)
Recorrentes SINTESE - FOMENTO MERCANTIL LTDA
FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, vencido o Luciano Bernart (relator), que deu provimento parcial ao recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor, quanto à conversão do julgamento em diligência, o conselheiro Antônio Paulo Machado Gomes.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luciano Bernart - Relator

(documento assinado digitalmente)

Antônio Paulo Machado Gomes - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogerio Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Evandro Correa Dias, Luciano Bernart, Iagaro Jung Martins, Jandir Jose Dalle Lucca, Antonio Paulo Machado Gomes, Paulo Mateus Ciccone (Presidente)

Relatório

1. Trata-se de Recurso de Ofício (fl. 7.623) e de Recurso Voluntário (fls. 7.658-7.726 e docs. anexos), interpostos em face de Acórdão nº 12-83.176, da 12ª Turma da DRJ/RJO (fls. 7.621-7.642), em sessão realizada na data de 27 de julho de 2016, por meio do qual o referido Órgão julgou parcialmente procedente as Impugnações apresentadas pela Contribuinte (fl. 2.759-2.833 e docs. anexos) e pelos responsáveis, Flávio Roberto do Prado (fls. 7.560-7.575 e docs. anexos) e Ricardo Guaiume (fls. 7.577-7.592 e docs. anexos), de forma a manter parte do crédito tributário lançado em desfavor da Contribuinte.

Fl. 2 da Resolução n.º 1402-001.677 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10830.727215/2015-47

I. Termo de Verificação Fiscal (TVF), Autos de Infração (AIs), Impugnações, DRJ e Recurso Voluntário (RV)

2. Por economia e celeridade processual, transcreve-se o Relatório da Resolução dessa Turma (fls. 7.899-7.907).

Por sua completude, adoto integralmente o relatório apresentado no Acórdão nº 12-83.176, julgado em 27 de julho de 2016, pela 12ª Turma da DRJ/RJO, complementando-o ao final com as atualizações processuais pertinentes.

Trata o presente processo de créditos constituídos pela fiscalização, mediante a lavratura de autos de infrações, para lançamento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, nos anos-calendário 2010 e 2011, decorrentes da omissão de receitas oriundas de depósitos bancários de origem não comprovada, como os seguintes valores originais:

IRPJ - R\$ 12.464.190,23 CSLL - R\$ 4.489.415,29 PIS - R\$ 799.727,99
COFINS - R\$ 3.684.744,77 No termo de verificação de fls. 2695/2720 a fiscalização informou, em síntese, que:

a) Iniciou a fiscalização no contribuinte, que tem por atividade o fomento mercantil – *Factoring*, em 16/04/2015, ocasião em que solicitou a apresentação de todos os livros fiscais e contábeis com documentos de suporte, assim como todos os extratos bancários dos anos-calendário 2010 e 2011;

b) Após vários pedidos de prorrogação o contribuinte atendeu completamente ao TIF, em 11/06/2015, ocasião em que tomou ciência do Termo de Prosseguimento da Ação Fiscal nº 02, com a informação de que os documentos entregues seriam analisados;

c) A partir dos extratos bancários apresentados pelo contribuinte, elaborou planilhas organizadas, por conta bancária e ordem cronológica, com as somas individuais e totalização mensal dos depósitos/créditos lançados nas contas-correntes dos bancos Bradesco S/A, Real S/A, Santander S/A, Itaú S/A e Caixa Econômica Federal;

d) Referidas planilhas foram entregues ao contribuinte através do TIF nº 03 com a orientação de que as examinasse e apresentasse documentação hábil e idônea comprobatória da origem dos depósitos/créditos indicados na planilha, bem como esclareceu sobre a possibilidade de apontar transferências entre contas próprias, estornos e cheques devolvidos, passíveis de exclusão, desde que acompanhados de documentação comprobatória;

e) O contribuinte manifestou-se acerca do TIF nº 03 afirmando que a movimentação financeira decorre da atividade de *Factoring*, conforme consta em seu Contrato Social e cadastro na ANFAC – Associação Nacional de Fomento Comercial, da qual é filiada desde 20/12/2005. Explicou que a atividade consiste na compra de títulos de crédito com desconto de pequena parcela prevista em contrato e conhecida como “fator”, de maneira que os valores creditados não correspondem à sua receita;

f) Ainda, acerca do TIF nº 03, o contribuinte argumentou ter entregado todos os contratos, o que não ocorreu, visto que foram apresentadas as cópias de contratos dos meses de julho/2010 a maio/2011, a título de amostra, solicitada pela fiscalização no TIAF, mesmo assim, não contém qualquer comprovação ou demonstração dos créditos depositados nas contas bancárias, serviram apenas para verificação da atividade de *factoring*;

Fl. 3 da Resolução n.º 1402-001.677 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10830.727215/2015-47

g) O contribuinte também apontou diversos valores de transferências de sua própria titularidade e de valores estornados que foram indevidamente incluídos na planilha da fiscalização, de modo que apresentou planilha com os valores a serem retirados. Diante da manifestação do contribuinte a fiscalização emitiu o TIF nº 04 em que deu ciência ao mesmo das correções e exclusões que foram acatadas, bem como pediu mais esclarecimentos sobre algumas transferências entre contas próprias apontadas pelo contribuinte;

h) Através do TIF nº 05, solicitou novos esclarecimentos sobre transferências bancárias e apresentou ao contribuinte nova planilha (fls. 2.389/2.624) com as exclusões dos créditos de transferências e estornos comprovados pelo contribuinte, mantidos os não comprovados. Após receber novos esclarecimentos sobre transferências de mesma titularidade emitiu o TIF nº 06 expurgando os créditos comprovados;

i) Depois de responder ao TIF nº 05, em 21/10/2015, o contribuinte não apresentou novos elementos que demonstrassem a origem contratual dos depósitos bancários e sua contabilização, embora tenha obtido mais de seis meses de prazo para apresentar elementos de prova;

j) Verificando as declarações prestadas pelo contribuinte em DIPJ e DCTF, nos anos-calendário 2010 e 2011, constatou uma diferença anual declarada a menor quando comparadas com a movimentação financeira daqueles períodos;

k) As operações de aquisição de títulos de crédito são realizadas através de contratos que podem englobar diversas duplicatas e cheques pré-datados, com vencimentos em vários meses subsequentes ao da compra dos direitos, de modo que a atividade exige a manutenção de demonstrativos e livros auxiliares, além do comercial e fiscal, que não foram apresentados pelo contribuinte para justificar os depósitos bancários como decorrentes da atividade de *factoring*;

l) Verificando a divergência existente entre as receitas declaradas na DIPJ e as observadas na movimentação financeira, realizou a recomposição da base de cálculo para apuração do IRPJ e da CSLL reflexa, conforme demonstrou às fls. 2.710/2.713;

m) Na apuração das diferenças de PIS e COFINS fez incidir sobre as receitas omitidas as alíquotas do regime não cumulativo, de cujo resultado subtraiu os valores que foram declarados pelo contribuinte, conforme explicitado nos quadros de fls. 2.714/2.716;

n) Qualificou a multa de ofício tendo em vista a existência de procedimento tributário repetitivo ao longo dos anos-calendário 2007 a 2011, pelos mesmos motivos, o que trouxe a convicção da utilização de meios fraudulentos e de conluio dos sócios no sentido de burlar os tributos devidos, com manifesta prática reiterada de sonegação fiscal, tanto nas declarações da pessoa jurídica como nas declarações de pessoa física, ilícito que constitui crime previsto nos artigos 1º, II e 2º, I da Lei nº 8.137/90;

o) Pelo exposto no relatório fiscal foram constatados fatos que demonstram a sujeição passiva solidária dos sócios, Sr. FLÁVIO ROBERTO DO PADO e Sr. RICARDO GUAIUME, por estar caracterizada a prática de atos com excesso de poderes e de infração à lei, nos termos do artigo 135 do CTN.

Inconformados com a autuação, da qual tomaram ciência em 10/12/2015, o contribuinte, SÍNTESE FOMENTO MERCANTIL LTDA ME, e os sujeitos passivos

solidários, Sr. FLAVIO ROBERTO DO PADO e Sr. RICARDO GUAIUME, apresentaram, respectivamente, as impugnações de fls. 2.759/2.833, 7.560/7.575 e 7.577/7.592, em 11/01/2016, alegando, em síntese, que:

Impugnação do contribuinte:

a) A impugnação é tempestiva;

b) Houve erro na capitulação legal adotada pela fiscalização a fim de arrolar os sócios na solidariedade passiva, com base no artigo 135, III do CTN, que prevê a responsabilidade pessoal e não solidária, esta, com previsão no artigo 134 do mesmo código;

c) A se confirmar a responsabilidade tributária com base no artigo 135, III do CTN restará configurado o erro na eleição do sujeito passivo, em relação ao contribuinte, pois sob este fundamento a responsabilidade pelas exigências é deslocada para o sujeito com responsabilidade pessoal e exclui a responsabilidade do contribuinte. Colaciona doutrina e jurisprudência do STJ;

Fl. 4 da Resolução n.º 1402-001.677 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10830.727215/2015-47

d) A fiscalização cometeu ilegalidades e irregularidades no procedimento fiscal que ensejam o cancelamento das exigências. Na primeira análise do Termo de Verificação constatou que o fiscal mesclou métodos de apuração do lucro (real e arbitrado) criando verdadeira anomalia tributária;

e) Não houve qualquer informação, fundamento ou breve comentário sobre as condições da escrituração contábil da Impugnante ou sobre a consistência da apuração no LALUR e DIPJs.

f) Com base em suposta falta de apresentação de documentos a fiscalização lavrou autos de infração com base na movimentação financeira, a qual não representa a sua receita, nem o lucro efetivo auferido pela empresa, em razão da atividade exercida, onde sempre haverá divergência entre a movimentação financeira e as receitas declaradas na DIPJ;

g) Na atividade de factoring somente a diferença entre o valor de face dos títulos e o valor pago na sua aquisição corresponde à receita tributável, logo, os depósitos bancários não podem ser considerados como receita, nem como lucro;

h) Constatou que alguns meses de balancetes constantes de CD entregue ao fiscal não foram juntados ao processo, de forma que os apresenta com a impugnação. Se a documentação fiscal, contábil e financeira não fossem hábeis ou estivessem em desacordo com a legislação tributária e comercial, caberia à fiscalização demonstrar tal situação e arbitrar o lucro, mas não o fez;

i) O Termo de Verificação e os autos-de infração não são claros quanto ao critério adotado na apuração dos supostos débitos. A autoridade autuante não indicou os pressupostos de fato e de direito em que fundou sua decisão de considerar a apuração do lucro realizada pela Impugnante, nem recompôs a base de cálculo observando as normas do lucro real;

j) Na autuação fiscal, fundamentada em omissão de rendimentos com base em volumosa movimentação financeira, não poderia o fisco ter reconhecido como válida a escrituração da Impugnante nos livros Diário e Razão, nem utilizar os rendimentos declarados

nas DIPJs para fazer o rateio mensal, a fim de excluir da tributação complementar as receitas já declaradas pela impugnante;

k) O critério de rateio adotado pela fiscalização não encontra fundamento legal e revela desconsideração pelas declarações contidas nas fichas 11 e 16 da DIPJ 2011, o mesmo ocorrendo em relação ao ano-calendário 2011.

l) A fiscalização instaurou verdadeira contradição ao reconhecer a apuração do lucro realizada pela Impugnante e adicionar os depósitos bancários, mas deixando de recompor a base de cálculo na forma da legislação, excluindo os gastos com a aquisição dos títulos de crédito. Em seguida aplicou as alíquotas do imposto, inclusive com adicional, resultando em imposto majorado e distorcido;

m) Deveria a autoridade fiscal ter aplicado o arbitramento do lucro, já que encontrou diferença entre a movimentação financeira e a receita declarada na DIPJ, por força do artigo 47, II, “a” e VII da Lei nº 8.981/95. A fiscalização preferiu não declarar a imprestabilidade dos documentos para não se ver obrigada a efetuar o arbitramento do lucro, o que resultaria em autuação menos gravosa e expressiva;

Fl. 5 da Resolução n.º 1402-001.677 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10830.727215/2015-47

n) Ainda que fosse possível aplicar a presunção legal do artigo 42 da Lei nº 9.430/96 no caso em análise, a base de cálculo do IRPJ pela sistemática do lucro real jamais poderia ser a soma dos créditos bancários de origem não comprovada, pois a todas as pessoas optantes pelo lucro real é assegurado o direito de deduzir despesas operacionais, e no caso das empresas de *factoring*, subtrair os valores correspondentes à aquisição dos títulos de créditos negociados;

o) Tivesse o fisco optado pelo arbitramento a base de cálculo corresponderia a 38,40% dos depósitos bancários supostamente não comprovados, o que resultaria na exigência de imposto três vezes menor que o lançado, por exemplo, em relação ao AC 2010. Seja pela falta de arbitramento, seja pela irregularidade na recomposição da base de cálculo pelo lucro real, os autos de infração são totalmente imprestáveis, eivados de vícios e erros materiais que maculam as exigências;

p) As exigências de PIS e COFINS estão vinculadas ao lançamento principal de IRPJ, logo o erro material já demonstrado na determinação dos débitos com base no lucro real faz com que não prevaleça a apuração das referidas contribuições pelo regime não cumulativo.

q) Caberia à fiscalização apurar eventuais exigências de IRPJ adotando a sistemática do lucro arbitrado, por consequência, as exigências reflexas de PIS e COFINS deveriam ter sido formalizadas, necessariamente, na sistemática cumulativa;

r) Sendo a apuração das referidas contribuições realizadas com base no faturamento mensal, não pode a fiscalização ignorar as receitas registradas nos livros diário e razão e, simultaneamente, adicionar receita apurada com base em rateio e movimentação financeira;

s) Na apuração da receita bruta a fiscalização deveria ter considerado o tratamento dado à atividade de *factoring* e utilizado o “fator” estipulado nos contratos, ou sua média, ou a média com base no “fator” divulgado diariamente pela ANFAC, como ocorreu na fiscalização relativa ao ano-calendário 2009. Na atividade de *factoring* a receita bruta corresponde ao “fator”, que representa a diferença entre o valor de face do título e o valor de aquisição, o que foi reconhecido pelo fisco no ADN Cosit nº 31/1997 e no artigo 10, § 3º do Decreto nº 4.524/02;

t) A presunção legal contida no artigo 42 da Lei nº 9.430/96 não autoriza a autoridade fiscal a desqualificar a atividade empresarial desenvolvida pelo contribuinte e alegar que não é proveniente de fomento mercantil, sem comprovar o auferimento de receitas de outra atividade empresarial;

u) Ainda que fosse possível sustentar o uso da presunção, o referido instituto não seria aplicável na situação em análise, pois todos os depósitos registrados nas contas-correntes da Impugnante têm origem comprovada, pelos documentos que foram apresentados à fiscalização e novamente juntados ao processo;

v) A partir dos documentos disponibilizados à fiscalização era possível identificar os valores de face e de aquisição das duplicatas e cheques, no entanto, a operação de identificação era trabalhosa circunstância que influenciou na decisão do fiscal de utilizar a presunção legal para efetuar o lançamento;

w) Os demonstrativos elaborados pela autoridade fiscal possuem graves erros de preenchimento, pois foram relacionados nas planilhas valores referentes a cheques devolvidos, transferência entre contas de mesma titularidade e outras operações que não podem compor a suposta base tributável, demonstrando a imperícia na determinação da base de cálculo da exação e evidenciando a absoluta incerteza e iliquidez dos créditos;

x) Admitindo que a apuração deveria ter sido realizada com base no arbitramento do lucro, as operações ocorridas no 1º, 2º e 3º trimestre de 2010, foram alcançadas pela decadência, com base no artigo 150, § 4º do CTN, logo, a exigência de IRPJ e CSLL daqueles períodos deve ser excluída;

y) Também foram alcançadas pela decadência as exigências de PIS e COFINS sobre as operações ocorridas entre 01/01 a 09/12/2010, considerando a autuação em 10/12/2015 e que o fato gerador ocorre em cada operação que comporá o seu faturamento;

z) A imposição da multa exasperada de 150% pressupõe a demonstração inequívoca de conduta dolosa do contribuinte, ou seja, é ônus do fisco demonstrar os procedimentos tidos como fraudulentos, com o objetivo de evadir-se do cumprimento da obrigação tributária;

Fl. 6 da Resolução n.º 1402-001.677 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10830.727215/2015-47

aa) A impugnante não foi reiteradamente fiscalizada de 2007 a 2011, mas somente em relação aos anos-calendários 2007 e 2009, sendo que na primeira o multa agravada foi afastada em definitivo pelo CARF e na segunda, não houve agravamento da multa de ofício. Em ambos os casos os lançamentos também se referiam à omissão de rendimentos com base em depósitos bancários. Cita súmulas CARF 14 e 25. Não houve comprovação de conduta dolosa;

bb) Requer a realização de perícia nos documentos contábeis, fiscais e financeiros da Impugnante de todo o período autuado, com objetivo de verificar a realidade das alegações e afirmações apresentadas pela defesa. Indica quesitos e perito e junta cópias dos documentos a serem examinados;

cc) Pleiteia que as razões de defesa apresentadas para o IRPJ sejam igualmente consideradas no julgamento dos autos de tributos reflexos, cancelando-os igualmente;

Impugnação dos sujeitos passivos solidários, Sr. FLÁVIO ROBERTO DO PADO e Sr. RICARDO GUAUIME:

dd) A impugnação é tempestiva, conforme evidencia o protocolo de entrega;

ee) Houve erro na capitulação legal adotada pela fiscalização a fim de arrolar os sócios na solidariedade passiva, com base no artigo 135, III do CTN, que prevê a responsabilidade pessoal e não solidária, esta, com previsão no artigo 134 do mesmo código;

ff) Persistindo a fundamentação do artigo 135, III do CTN, necessário que a fiscalização comprovasse a conduta dolosa, para atribuir responsabilidade pessoal dos sócios. Neste sentido colaciona doutrina e jurisprudência que reafirmam a sua tese;

gg) Além da conduta dolosa, o ato contrário à lei ou com excesso de poderes deverá ser contrário aos interesses da pessoa jurídica, mas atendendo tão-somente aos interesses do infrator, para que as sanções correlatas recaiam sobre a pessoa do sócio e não sobre a sociedade. Deve caracterizar ilícito societário grave praticado pelo administrador em seu interesse pessoal, em prejuízo do interesse e finalidade da sociedade;

hh) A solicitação de quebra do sigilo bancário solicitada pelo MPF e deferida pelo Poder Judiciário não foi comunicada aos Impugnantes e não representam prova de conduta dolosa, mas da existência de investigação que pode findar sem qualquer acusação formal;

ii) Requer o afastamento da responsabilidade atribuída aos sócios, pois no Termo de Verificação não há qualquer demonstração e comprovação da conduta dolosa dos Impugnantes que justifique a inclusão no pólo passivo da exação;

jj) Em nome da economia processual, reitera e adota os argumentos de defesa apresentados pela pessoa jurídica, da qual é administrador, constantes dos mesmos autos e protocolados na mesma data.

Passo, agora, a complementar o relatório acima colacionado.

A Impugnação foi julgada parcialmente procedente, pela DRJ/RJ, nos seguintes termos:

a) REJEITAR a preliminar de nulidade e INDEFERIR o pedido de perícia;

b) DAR PROVIMENTO PARCIAL às impugnações dos sujeitos passivos, arrolados por responsabilidade solidária, no sentido de EXCLUIR a responsabilidade tributária passiva em relação aos sócios, Sr. RICARDO GUAUIME e Sr. FLÁVIO ROBERTO DO PADO;

c) DAR PROVIMENTO PARCIAL à impugnação do sujeito passivo, contribuinte, no sentido de AFASTAR a QUALIFICAÇÃO da multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%; EXCLUIR dos créditos de PIS e COFINS os valores correspondentes ao período de 01 a 11/2010, alcançado pela DECADÊNCIA; MANTER os créditos de IRPJ e

CSLL, integralmente, e os de PIS e COFINS, do período de 12/2010 a 12/2011, nos valores abaixo relacionados, acrescidos de multa e juros:

IRPJ - R\$ 12.464.190,23 CSLL - R\$ 4.489.415,29 PIS - R\$ 347.757,23
COFINS - R\$ 1.602.940,17 Tal decisão restou assim ementada:

Fl. 7 da Resolução n.º 1402-001.677 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10830.727215/2015-47

3. [...]

Inconformada com a decisão de primeira instância a contribuinte interpôs Recurso Voluntário a este Conselho, repisando os argumentos propostos em sede de Impugnação.

Exponho abaixo a estruturação dos argumentos da Recorrente no Recurso Voluntário, também indicando as folhas em que se encontram, a fim de facilitar o exame do instrumento recursal:

1. DA DECISÃO RECORRIDA (e-fl. 7.659)
2. DA TEMPESTIVIDADE DO RECURSO (e-fl. 7.661)
3. NÃO ENFRENTAMENTO DE TODOS OS PONTOS SUSCITADOS NA IMPUGNAÇÃO – RETORNO DOS AUTOS À DRJ/RJO PARA NOVA APRECIACÃO (e-fl. 7.661)
 - 3.1. DA OFENSA AO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA (e-fl. 7.665)
 - 3.2. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS ELIDE A PRESUNÇÃO LEGAL (e-fl. 7.669)
 - 3.2.1. AQUISIÇÃO DE DUPLICATAS VINCENDAS – COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS (e-fl. 7.671)
 - 3.2.2. AQUISIÇÃO DE CHEQUES VINCENDOS - COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS (e-fl. 7.678)
 - 3.3. INCONSISTÊNCIA DOS DEMONSTRATIVOS ELABORADOS PELA AUTORIDADE AUTUANTE – AUSÊNCIA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DAS EXIGÊNCIAS (e-fl. 7.672)
4. NÃO ARBITRAMENTO DO LUCRO – OFENSA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE (e-fl. 7.685)
 - 4.1. DA CONTRADIÇÃO NO ACÓRDÃO RECORRIDO (e-fl. 7.697)
5. AUTOS DE INFRAÇÃO DE PIS E COFINS - INDEVIDA DESQUALIFICAÇÃO DO REGIME DE APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES (e-fl. 7.699)
6. ATIVIDADE DE FACTORING – APLICAÇÃO DO FATOR DIVULGADO PELA ANFAC (e-fl. 7.701)
7. INADEQUAÇÃO DA PRESUNÇÃO DO ARTIGO 42 DA LEI Nº. 9.430/1996 EM ATIVIDADE NA QUAL O DEPÓSITO NÃO CARACTERIZA RECEITA - CONTRADIÇÃO (e-fl. 7.712)
8. DA DECADÊNCIA DOS AUTOS DE INFRAÇÃO DE IRPJ E CSLL (e-fl. 7.724)
9. DA DECADÊNCIA DOS VALORES EXIGIDOS NOS AUTOS DE INFRAÇÃO DE PIS E COFINS (e-fl. 7.724)
10. PERÍCIA CONTÁBIL, FISCAL E FINANCEIRA (e-fl. 7.725)
11. DEMAIS LANÇAMENTOS REFLEXOS (e-fl. 7.726)
12. DO PEDIDO FINAL (e-fl. 7.726)

Fl. 8 da Resolução n.º 1402-001.677 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10830.727215/2015-47

Ainda, quanto ao trâmite processual, registre-se que, por força das previsões dos artigos 25, alínea *b* e artigo 34, inciso I, ambos do Decreto nº 70.235/72, faz-se necessária a apreciação de Recurso de Ofício.

Acrescento ainda, que não há Contrarrazões pela PGFN, até o momento.

II. Resolução CARF, Relatório e Manifestação da Recorrente

4. Em análise aos Autos, essa Turma entendeu que deveria haver a conversão do julgamento em diligência (fls. **7.898-7.911**). O motivo para o entendimento foi de que a fiscalização desconsiderou a comprovação da origem dos depósitos realizados em contas da Recorrente, mas, mesmo assim, apurou os tributos, o que demonstraria incongruência. Não foi constatada também manifestação clara e conclusiva pela DRJ sobre os documentos juntados após a impugnação (fl. **7.911**).

5. Com base nisso, o colegiado baixou em diligência para que a Autoridade fiscal procedesse o seguinte (fl. **7.911**).

a) que a autoridade fiscal designada para realização da diligência verifique se os documentos juntados entre as e-fls 4328-7556 são suficientes para comprovar, total ou parcialmente, a origem dos depósitos bancários questionados no auto de infração, bem como a caracterização da atividade de *factoring*.

b) em caso afirmativo, deverá ser feito o cálculo nos presentes autos, determinando-se ainda o valor remanescente de crédito tributário após tal recomposição.

Para tanto, e havendo necessidade, a autoridade fiscal poderá intimar o contribuinte a apresentar documentos complementares e esclarecimentos adicionais que entender cabíveis.

Poderá ainda a autoridade fiscal apresentar os esclarecimentos que julgar necessários à melhor análise de tais fatos.

6. Após a análise deveria a Autoridade fiscal elaborar relatório sobre o resultado da diligência, intimando a Contribuinte, para que, caso quisesse, se manifestasse.

7. Após intimar a recorrente para a apresentação de documentação (fls. **7.913-7.918**), a autoridade fiscal apresentou relatório (fls. **10.390-10.400**), no qual constatou “que os indícios encontrados na aludida amostragem **apontam que uma parte significativa da movimentação bancária do contribuinte, objeto do auto de infração, seria de fato proveniente de sua atividade de *factoring*.**”. O relatório será melhor abordado adiante.

8. A recorrente apresentou sua manifestação sobre o relatório (fls. **10.378-10.388**). Na petição, ela destaca o tempo elevado usado para a diligência, cerca de vinte meses. Ademais, afirma que houve a troca de entrega de documentação pela sua digitalização, o que gerou uma demora no protocolo, o qual foi feito de maneira fracionada e sem o devido controle. Os documentos foram juntados em ordem lógica e com método definido.

9. Aduz que faltou a compreensão do critério de demonstração adotado pela recorrente, pois os documentos necessários já estavam acostados aos autos. Justifica a demora na verificação, pois são muitos documentos que compõem 12.800 créditos bancários, cuja

Fl. 9 da Resolução n.º 1402-001.677 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10830.727215/2015-47

comprovação dependia de vários outros documentos. Por isso a análise foi feita por amostragem, mas impossível de ser feito com o devido cuidado, como a autoridade consignou. Se houvesse qualquer outro tipo de atividade desempenhada pela recorrente, a mesma seria detectada, sendo que a DRF constatou que a requerente é empresa de fomento. A conclusão da DRF-Campinas fulmina o auto de infração.

10. A autoridade apresentou razões pelas quais não teria condições de apurar o valor remanescente. Após concluir que a recorrente se tratava de empresa de fomento mercantil, não fez o que foi requerido pelo Relator, não sendo feito o recálculo. O auto de infração não se sustenta. Há incongruência entre as alegações da fiscalização e as comprovações.

11. Não é possível cancelar apenas vinte por cento da autuação porque a DRF teria de refazer integralmente o AI, alterando a capitulação legal. A técnica utilizada está equivocada, pois se baseia no fundamento de que a contribuinte seria prestadora de serviços e não factoring. A equipe de fiscalização de 2015 cometeu equívocos. Se não tivesse passado o lapso de dez anos, as instituições bancárias teriam condições de colaborar mais. O critério de rateio mensal é condenável. Na recomposição do lucro real, a autoridade simplesmente adicionou à base de cálculo do IRPJ a totalidade dos depósitos bancários, sem levar em conta os custos da recorrente com a aquisição dos títulos de créditos inerentes à atividade de factoring, o que contraria o Ato Declaratório Cosit nº 51/94 e por via reflexa o Decreto nº 4.524/02. Refazer o cálculo consistiria em alterar a capitulação legal do AI. O erro cometido é insanável. Ao final, requer o reconhecimento de que sua única atividade é a de fomento mercantil, devendo o AI ser cancelado.

12. É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luciano Bernart, Relator.

III. Tempestividade e admissibilidade

13. Com base no art. 33 do Decreto 70.235/72 e na constatação da data de intimação da decisão da DRJ (fl. 7.655 – 09/08/16), bem como do protocolo do Recurso Voluntário (fl. 97.65724 – 08/09/16), conclui-se que este é tempestivo.

14. Tendo em vista que os Recursos atendem aos demais requisitos de admissibilidade, os conheço e passo a apreciá-los.

IV. Fundamentos do julgamento

15. Com base no Manual do Conselheiro, que teria como fundamento o art. 63, § 5º do Anexo II do RICARF, devem ser excluídas do voto da Resolução qualquer matéria

Fl. 10 da Resolução n.º 1402-001.677 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10830.727215/2015-47

despicienda para a diligência, quer se trate de preliminar, prejudicial ou de mérito, uma vez que elas devem ser reapreciadas no retorno da diligência.

16. Este Relator cogitou na possibilidade de converter o julgamento novamente em diligência para que houvesse o exame dos créditos e respectivos documentos restantes. Entretanto, ao verificar o relatório fiscal, conclui-se que a própria autoridade, por vezes, reconheceu a dificuldade do trabalho, como se percebe na transcrição de partes do relatório. (fls. **10.392, 10.394 e 10.399**)

Cada transação gera um título de crédito, ex: cheque, duplicata, etc que fica em custódia das instituições bancárias. Quando os títulos são quitados, as instituições bancárias os consolidam em um único valor que então é creditado na conta corrente da fiscalizada. Portanto, os 12.800 valores creditados nas contas da fiscalizada, sem dúvida, representam um valor muito maior de títulos de créditos e de transações comerciais. Assim, a comprovação da origem de um valor creditado somente seria possível com a comprovação de cada uma das transações comerciais que o compõem.

Conclui-se que este procedimento fiscal para ser 100% conclusivo necessitaria da comprovação documental pelo contribuinte de um número muito superior do que os 12.800 valores creditados, este número, em função do acima esclarecido, poderia atingir uma centena de milhar de valores a serem comprovados. Acresça-se a esse fato que o lapso de tempo que nos separa das mencionadas transações já atinge dez anos.

Assim, pelos motivos e dificuldades expostas, esta fiscalização federal viu-se compelida a adotar o **método de análise documental por amostragem** para que conseguisse extrair deste amplo universo documental as conclusões suficientes para subsidiar o CARF no julgamento do auto de infração combatido.

Verificamos que a documentação apresentada não foi homogênea para todos os créditos, ou seja, não foi composta pelos mesmos documentos para diferentes créditos. O contribuinte fez acompanhar todos créditos da "Planilha de Decomposição", planilha em que decompôs o crédito nos títulos que o compôs e apresentou grande volume de seu "Controle Interno". O "Controle Interno" não acompanhou todos os créditos analisados, mas, quando ausente, foi substituído na maior parte das ocasiões por controles bancários, majoritariamente pelo "Extrato de Movimentação da Carteira de Cobrança" ou a "Crítica de Retorno" emitidos pelo Banco Bradesco.

Como já esclarecido neste trabalho, a opção pelo trabalho via amostragem teve como elemento decisivo a enorme quantidade de lançamentos efetuados a créditos nas contas correntes da fiscalizada, cerca de 12.800, e que foram majoritariamente utilizados para compor a base de cálculo do auto de infração.

A constatação de que cada um desses 12.800 créditos, em sua maioria, corresponde à soma de várias transações comerciais, cada uma com a origem a ser comprovada, que foram consolidadas em uma única linha na conta corrente bancária, nos fez decidir pela auditoria via amostragem, caso contrário, a hipótese da obrigatoriedade de estendermos a auditoria para uma centena de milhar de transações comerciais não poderia ser descartada.

Fl. 11 da Resolução n.º 1402-001.677 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10830.727215/2015-47

- Tendo em vista que o lapso temporal de cerca de dez anos dificulta a obtenção junto às instituições bancárias da documentação para as comprovações exigidas por esta RFB, situação agravada pelo advento da Pandemia;
- Tendo em vista que este procedimento fiscal para ser 100 % conclusivo necessitaria da comprovação documental pelo contribuinte dos cerca de 12.800 valores creditados que compuseram base de cálculo do auto de infração, sendo que este número, em função do acima esclarecido, certamente poderia atingir uma centena de milhar, motivo pelo qual o método por amostragem foi adotado neste trabalho; e

17. Com base nas informações, entende-se que seria o caso de julgamento do mérito.

V. Conclusão

18. Diante do exposto, votou-se pelo parcial provimento do Recurso.

(documento assinado digitalmente)

Luciano Bernart

Voto Vencedor

Conselheiro Antônio Paulo Machado Gomes, Redator designado.

19. Em que pesem os bem fundamentados argumentos do ilustre Conselheiro Relator, o colegiado divergiu de seu entendimento e foi a mim designado fazer o voto vencedor em relação a parte vencida do relator.

20. A divergência de entendimento ocorreu sobre a necessidade ou não de uma nova diligência para verificar a origem dos depósitos bancários questionados no auto de infração.

21. Segundo a Resolução nº 1402-000.453 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária foi solicitado à Delegacia de Origem os seguintes procedimentos:

“a) que a autoridade fiscal designada para realização da diligência verifique se os documentos juntados entre as e-fls 4328-7556 são suficientes para comprovar, total ou parcialmente, a origem dos depósitos bancários questionados no auto de infração, bem como a caracterização da atividade de factoring.

b) em caso afirmativo, deverá ser refeito o cálculo nos presentes autos, determinando-se ainda o valor remanescente de crédito tributário após tal recomposição.

Para tanto, e havendo necessidade, a autoridade fiscal poderá intimar o contribuinte a apresentar documentos complementares e esclarecimentos adicionais que entender cabíveis.

Poderá ainda a autoridade fiscal apresentar os esclarecimentos que julgar necessários à melhor análise de tais fatos.

Fl. 12 da Resolução n.º 1402-001.677 - 1ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10830.727215/2015-47

Ao final, a unidade de origem deve elaborar relatório circunstanciado sobre o resultado da diligência, cientificando o contribuinte de seu teor e abrindo-se prazo de 30 dias para que, querendo, manifeste-se sobre seu conteúdo (art. 35, parágrafo único, do Decreto nº 7.574/2011).”

22. Em resposta a esses questionamentos, a autoridade fiscal através do Relatório Fiscal – Diligência Fiscal, TDPF-D nº 08.1.04.00-2020-00028-7 em substituição ao de nº 08.1.04.00-2018-00440-8, apresentou a seguinte resposta:

“Conclusão

Em atendimento ao questionado pelos Julgadores da Primeira Seção de Julgamento do CARF:

Item a)

“a) que a autoridade fiscal designada para a realização da diligência verifique se os documentos juntados entre as e.fls. 4328-7556 são suficientes para comprovar, total ou parcialmente, a origem dos depósitos bancários questionados no auto de infração, bem como a caracterização da atividade de factoring.”

Os documentos acostados entre as fls. 4328-7556 não eram, inicialmente, suficientes para comprovar, total ou parcialmente, a origem dos depósitos bancários questionados no auto de infração.

Entretanto, a fiscalizada, em atendimento aos Termos de Intimação, trouxe nova documentação que foi devidamente acostada ao presente processo administrativo, e o resultado da amostragem indicou que a fiscalizada exerceu a atividade de *factoring* no período do auto de infração, bem como, apontou indícios de que uma parte significativa de sua movimentação bancária era de fato proveniente dessa atividade.

Item b)

b) em caso afirmativo, deverá ser feito o cálculo nos presentes autos, determinando-se ainda o valor remanescente de créditos tributários após tal recomposição.

Para tanto, e havendo necessidade, a autoridade fiscal poderá intimar o contribuinte a apresentar documentos complementares e esclarecimentos adicionais que entender cabíveis.

Poderá ainda a autoridade fiscal apresentar os esclarecimentos que julgar necessários à melhor análise dos fatos.

Sintetizando, no trabalho efetuado constatamos que:

- A fiscalizada em resposta ao 1º Termo de Intimação conseguiu comprovar a origem de R\$ 1.590.651,45 dos R\$ 1.940.515,32 que compuseram os 40 créditos selecionados naquela primeira amostra. Ou seja, comprovou 81,97 % dos valores inquiridos.
- Tendo em vista que o percentual comprovado foi significativo, elaboramos a outra amostra ampliada, com 202 créditos. Nesta a fiscalizada comprovou 72,85% dos valores, ou seja: R\$ 6.514.261,86 dos R\$ 8.941.413,28 da amostra.
- Assim, a soma das duas amostras monta R\$ 10.881.928,60 (R\$ 1.940.515,32 + R\$ 8.941.413,28) e a fiscalizada comprovou a origem de R\$ 8.104.913,31 (R\$ 1.590.651,45 + R\$ 6.514.261,86), ou seja, 74,48 % dos valores das amostras.
- Estes 242 lançamentos da amostra corresponderam a R\$ 10.881.928,60 da totalidade dos R\$ 49.882.392,12 que serviram de base de cálculo para o auto de infração. Assim, a amostragem abrangeu 21,81 % dos valores lançados no auto de infração.
- Através da amostragem houve a real comprovação da origem de R\$ 8.104.913,31 de R\$ 49.882.392,12, ou seja: 16,24% da base de cálculo do auto de infração foi comprovada por amostragem.

Fl. 13 da Resolução n.º 1402-001.677 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10830.727215/2015-47

Como já esclarecido neste trabalho, a opção pelo trabalho via amostragem teve como elemento decisivo a enorme quantidade de lançamentos efetuados a créditos nas contas correntes da fiscalizada, cerca de 12.800, e que foram majoritariamente utilizados para compor a base de cálculo do auto de infração.

A constatação de que cada um desses 12.800 créditos, em sua maioria, corresponde à soma de várias transações comerciais, cada uma com a origem a ser comprovada, que foram consolidadas em uma única linha na conta corrente bancária, nos fez decidir pela auditoria via amostragem, caso contrário, a hipótese da obrigatoriedade de estendermos a auditoria para uma centena de milhar de transações comerciais não poderia ser descartada.

O contribuinte também argumentou que os seus controles contábeis, comerciais e fiscais à época (anos de 2010 e 2011) dependiam sobremaneira dos controles apresentados pelas instituições bancárias e que para atender às demandas dessa fiscalização precisou também demandá-las, afirmando que devido ao lapso temporal de dez anos, encontrou dificuldades para a obtenção da documentação comprobatória necessária junto às instituições bancárias.

Para comprovar suas assertivas, apresentou os protocolos em que requereu às instituições bancárias os documentos que entendeu necessários, bem como as comunicações eletrônicas mantidas com essas instituições. Inclusive apresentou as negativas de atendimento dos Bancos Bradesco, Santander e Itaú. Estes documentos foram acostados ao presente processo administrativo.

Por fim:

- Tendo em vista que o lapso temporal de cerca de dez anos dificulta a obtenção junto às instituições bancárias da documentação para as comprovações exigidas por esta RFB, situação agravada pelo advento da Pandemia;
- Tendo em vista que este procedimento fiscal para ser 100% conclusivo necessitaria da comprovação documental pelo contribuinte dos cerca de 12.800 valores creditados que compuseram base de cálculo do auto de infração, sendo que este número, em função do acima esclarecido, certamente poderia atingir uma centena de milhar, motivo pelo qual o método por amostragem foi adotado neste trabalho; e
- Tendo em vista que no presente trabalho a fiscalizada efetivamente conseguiu comprovar a origem de 74,48% dos valores da amostra – depósitos bancários - que lhe foi apresentada e que esse valor comprovado corresponde a 16,24% da base de cálculo do auto de infração."
- Portanto, constatamos que os indícios encontrados na aludida amostragem apontam que uma parte significativa da movimentação bancária do contribuinte, objeto do auto de infração, seria de fato proveniente de sua atividade de *factoring*.

Concluo pontuando que é o nosso entendimento que tais comprovações devam ser levadas ao conhecimento da 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária/Primeira Seção de Julgamento do CARF para que aquele Conselho possa apreciá-las e para que essas possam subsidiá-lo no julgamento do auto de infração em comento.

Antes, em atendimento ao art. 35, parágrafo único, do Decreto nº 7.574/2011 o contribuinte deverá ser cientificado do teor do presente Relatório Fiscal, sendo lhe concedido prazo de 30 dias para manifestações, contados a partir da data da sua ciência."

23. Da conclusão da Diligência Fiscal pode-se concluir que a Recorrente exercia a atividade de *factoring*, conforme resposta ao *item a* da Resolução.

24. Contudo, a autoridade fiscal não respondeu o segundo questionamento, qual seja, "*em caso afirmativo, deverá ser feito o cálculo nos presentes autos, determinando-se*

Fl. 14 da Resolução n.º 1402-001.677 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10830.727215/2015-47

ainda o valor remanescente de crédito tributário após tal recomposição”. Segundo o agente fiscal, não foi possível analisar a integridade dos depósitos bancários do auto de infração tendo em vista, (i) o lapso temporal em relação a data de autuação e (ii) o volume de comprovação documental pelo contribuinte de cerca de 12.800 lançamentos bancários, o que necessariamente daria um volume bilionário em termos de documentação e lançamentos de comprovação.

25. Todavia, o art. 42 da nº Lei 9.430/96 é claro ao afirmar que os créditos serão analisados individualizadamente.

26. Portanto, a Turma entendeu por bem que o presente processo seja novamente baixado em diligência para:

- a) que a autoridade fiscal designada para realização da diligência, verifique a integridade dos lançamentos que compõem a base de cálculo do auto de infração, para refazer o cálculo nos presentes autos e assim determinar o valor remanescente de crédito tributário devido pela Recorrente, nos termos do “*item b*” já solicitados na Resolução nº 1402-000.453; ou
- b) apresente os fundamentos para se considerar a amostragem já realizada e com base nesta refaça o cálculo nos presentes autos determinando-se o valor remanescente de crédito tributário devido pela Recorrente.

27. Destaca-se que havendo necessidade, a autoridade fiscal poderá intimar o contribuinte a apresentar documentos complementares e esclarecimentos adicionais que entender cabíveis.

28. Poderá ainda a autoridade fiscal apresentar os esclarecimentos que julgar necessários à melhor análise de tais fatos.

29. Ao final, a unidade de origem deve elaborar relatório circunstanciado sobre o resultado da diligência, cientificando o contribuinte de seu teor e abrindo-se prazo de 30 dias para que, querendo, manifeste-se sobre seu conteúdo (art. 35, parágrafo único, do Decreto nº 7.574/2011).

(documento assinado digitalmente)

Antônio Paulo Machado Gomes