



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.001924/2002-18
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.759 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 03 de setembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LDB FOMENTO COMERCIAL LTDA.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. Votaram pelas conclusões, quanto ao conhecimento, os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencida a conselheira Livia De Carli Germano (relatora) que votou por negar-lhe provimento. Votou por conclusões distintas às do voto vencedor o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, e, por outras conclusões, o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado. Designada para redigir o voto

vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Caio Cesar Nader Quintella.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada

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). Ausente o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto.

Relatório

Trata-se de recurso especial **por contrariedade à lei** interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão 108-09.484 de 08/11/2007, integrado pelo acórdão em embargos 108-09.796, de 18/12/2008.

Discute-se nos presentes autos auto de infração lavrado para a cobrança de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS referentes ao ano-calendário de 1998, no regime do lucro arbitrado, tendo a autoridade autuante assim descrito as infrações:

Item 01 — Fato Gerador correspondente ao 1º e 2º Trimestre de 1998 — Receitas omitidas apuradas a partir das operações mantidas à margem da escrituração, com a correspondente aplicação da multa de 150%. Justifica a fiscalização que nas operações cujo cliente é a empresa Importadora MM Ltda e que se tratam de "operações efetivamente realizadas e que não estão contempladas nos documentos fiscais emitidos e escriturados...".

Item 02 — Fato Gerador correspondente a todos os trimestres de 1998 - Movimentações financeiras realizadas por interpostas pessoas. Foi lançado, com multa qualificada, o montante creditado em contas bancárias, os quais não teriam sido comprovados mediante documentação hábil e idónea.

Item 03 — Fato Gerador correspondente a todos os trimestres de 1998 - Receitas conhecidas. Sobre o valor tributável foi imputada a multa de 75%,

A decisão recorrida deu parcial provimento ao recurso voluntário, para reduzir a base imponível de acordo com os índices de lucratividade de *factoring* veiculado pela ANFAC, nos seguintes termos:

Acórdão recorrido 108-09.484 (fls. 1368-1385 - Vol. 5)

IRPJ e outros — Ano Calendário 1998.

UTILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES RELATIVAS À CPMF. LIMITES — A utilização das informações sobre as movimentações financeiras relativas à CPMF para instaurar procedimento administrativo que resulte em lançamento de outros tributos, relativo a fatos geradores ocorridos antes da vigência da Lei nº 10.174/2001, é legitimada pelo § 1º do art. 144 do CTN, por se tratar de mero procedimento que ampliou os poderes de investigação das autoridades fiscais.

ESPONTANEIDADE EM RELAÇÃO A TERCEIROS — BENEFÍCIOS DO ARTIGO 138 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL — O início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade não só do sujeito passivo, mas também dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. QUALIFICAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL E FISCAL. APLICABILIDADE — Impõe-se o arbitramento do lucro à pessoa jurídica que não mantiver em ordem, nos termos da lei, a escrituração comercial e fiscal.

LUCRO ARBITRADO. OMISSÃO DE RECEITA. COMPOSIÇÃO DA RECEITA BRUTA — A receita bruta para fins de determinação do lucro arbitrado inclui, não só as receitas conhecidas e declaradas pela pessoa jurídica, como também as omitidas apuradas em procedimentos de ofício.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITAS — Caracterizam omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito mantida junto à instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

ARBITRAMENTO — FACTORING — O arbitramento deve ser mantido quando se verifica omissão de receita sem comprovação de origem e o contribuinte não tem escrituração regular, mas em se verificando a operação de factoring a base impositiva deve ser reduzida de acordo com os índices de lucratividade da atividade de factoring.

MULTA QUALIFICADA — Correta a aplicação de penalidade qualificada, quando factualmente constatada nos autos a hipótese de utilização de conta bancária de interposta pessoa para movimentação de recursos próprios.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - A solução dada ao litígio principal, relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, aplica-se, no que couber, aos lançamentos decorrentes, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa.

JUROS DE MORA — Aplicação da Súmula nº 4 deste Primeiro Conselho de Contribuintes.

Preliminares Rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.

ACORDAM os Membros da OITAVA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para reduzir a base imponible, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Mário Sérgio Fernandes Barroso que negava provimento.

Apresentados embargos de declaração pelo sujeito passivo, a Turma Ordinária esclareceu que (i) o arbitramento cinge-se em fazer incidir o IRPJ e a CSLL sobre a base imponible correspondente aos índices da ANFAC aplicados sobre o montante dos depósitos; e (ii) os índices divulgados pela ANFAC e discriminados pelo acórdão recorrido são também aplicáveis ao PIS e à COFINS. O acórdão de embargos foi assim ementado:

Acórdão de embargos 108-09.796 (fls. 1442-1451 – Vol. 6)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 1999

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - Embargos acolhidos para sanar omissão e contradição.

ARBITRAMENTO - FACTORING - O arbitramento deve ser mantido quando se verifica omissão de receita sem comprovação de origem e o contribuinte não tem escrituração regular, mas em se verificando a operação de factoring, a base imponible deve ser reduzida de acordo com os índices de lucratividade da atividade de factoring, os quais devem ser aplicados sobre os montantes dos depósitos bancários, nos casos em que este é o motivo do lançamento. Em se tratando de atividade de factoring, esta mesma base de cálculo é utilizada para cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS.

MULTA QUALIFICADA - Mantida a penalidade qualificada, quando factualmente constatada nos autos a hipótese de utilização de conta bancária de interposta pessoa para movimentação de recursos próprios.

Embargos Acolhidos.

ACORDAM os Membros da OITAVA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO de CONTRIBUINTES, por maioria de votos, ACOLHER os embargos para RETIFICAR e RATIFICAR o Acórdão nº 108-09.484 de 08/11/2007, para estabelecer a aplicação, dos respectivos períodos dos índices da ANFAC sobre os depósitos bancários, também como forma de se calcula a base de cálculo da contribuição ao PIS e a COFINS, Vencido o Conselheiro Mário Sérgio Fernandes Barroso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

A Fazenda Nacional apresenta recurso especial para questionar a redução implementada pelo acórdão recorrido, sustentando, essencialmente, que o lucro arbitrado não pode ser obtido pela aplicação de supostos índices de lucratividade apresentados por entidade privada, mas tão somente pelos percentuais estabelecidos em lei. Alega que o acórdão mesclou o método de cálculo da base imponible pela técnica do lucro arbitrado e pela pretensa técnica de lucro real, sistemática que não encontra guarida na legislação vigente.

O recurso especial foi integralmente admitido nos termos do despacho de fl. 1.398, de 13/05/2008 (com base no § 6º do art. 15 do RICSRF, aprovado pela Portaria 147/2007), complementado pelo despacho de fls. 1.575-1.578, de 3/12/2015 diante de recurso especial complementar da Fazenda Nacional, para admitir a abordagem também do PIS e da COFINS.

O sujeito passivo foi intimado (fls. 1.412 e 1.581) e apresentou contrarrazões (fls. 1.424-1.438 – Vol. 6), sustentando o não provimento do recurso especial. Destaca-se o seguinte trecho das contrarrazões (grifos do original):

(...)

A impressão que se tem é a de que o Recurso do Procurador está confundindo base de cálculo com lucro. Na fl. 1.391, item "20", por exemplo, o recurso expõe que "O lucro arbitrado não pode ser obtido pela aplicação de supostos índices de lucratividade apresentados por entidade privada, mas tão somente pelos percentuais estabelecidos em lei." No item seguinte, diz que "o r. acórdão mesclou o método de cálculo da base imponível pela técnica do lucro arbitrado e pela pretensa técnica de lucro real, sistemática que não encontra guarida na legislação vigente." (sublinhados pela recorrida).

De que o recurso está falando?

O v. acórdão recorrido não determinou em momento algum que o lucro arbitrado fosse diretamente obtido pelo fator de compra divulgado pela ANFAC, mas tão-somente que a base imponível seja dimensionada valendo-se de tal parâmetro.

(...)

O v. acórdão recorrido simplesmente ajustou a base de cálculo à realidade operacional da recorrida, cuja atividade de facto ring restou incontroversa. Em nada interferiu na apuração do lucro arbitrado de acordo com o coeficiente legal de 38,4%, ou seja, 32% (de acordo com o art. 15 da Lei no 9.249/95), mais 20% (de acordo com o art. 16 da mesma lei), que simplesmente deve recair sobre a base imponível definida no julgamento.

É essa a verdadeira inteligência do v. acórdão recorrido, de forma que o fator de compra relativo aos negócios de fomento mercantil no ano de 1998, consoante divulgado pela ANFAC-Associação Nacional de Factoring (fl. 229), não foi acolhido pelo julgado combatido para se obter o lucro arbitrado, mas sim para definir a base imponível, eria atenção ao pedido da recorrida que, conforme já transcrito linhas atrás, objetivou que se considerasse como BASE DE CÁLCULO-RECEITA BRUTA, tão somente a remuneração do capital ou diferença entre compra e resgate, ou juros na operacionaliza cão dos negócios da empresa.

(...)

É o relatório.

Fl. 6 do Acórdão n.º 9101-005.759 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 11516.001924/2002-18

Voto Vencido

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (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, nos termos do art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015 (RICARF/2015).

O atual Regimento substitui aquele vigente à época da interposição do recurso especial em questão, fazendo expressa referência ao seu processamento dentre as “disposições transitórias”:

Art. 3º Os recursos com base no inciso I do caput do art. 7º, no art. 8º e no art. 9º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, interpostos contra os acórdãos proferidos nas sessões de julgamento ocorridas em data anterior à vigência do Anexo II da Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, serão processados de acordo com o rito previsto nos arts. 15 e 16, no art. 18 e nos arts. 43 e 44 daquele Regimento.

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial com fulcro no artigo 7º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (RICSRF), aprovado pela Portaria MF nº 147, anexo II, de 25 de junho de 2007.

Sobre essa modalidade recursal, o Manual de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial (Versão 3.1 - Dezembro de 2018) assim esclarece (fls. 76-77):

3 EXAME DE ADMISSIBILIDADE DE RECURSO ESPECIAL POR CONTRARIEDADE À LEI OU À EVIDÊNCIA DE PROVA

O Recurso Especial por Contrariedade à Lei ou à Evidência de Prova é uma modalidade residual de recurso, vigente no antigo Regimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais e garantida, por meio de regra de transição, aos acórdãos proferidos antes da vigência do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009. Trata-se de apelo reservado à Fazenda Nacional e a regra de transição constava do art. 4º, da citada Portaria:

Art. 4º Os recursos com base no inciso I do art. 7º, no art. 8º e no art. 9º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, interpostos contra os acórdãos proferidos nas sessões de julgamento ocorridas em data anterior à vigência do Anexo II desta Portaria, serão processados de acordo com o rito previsto nos arts. 15 e 16, no art. 18 e nos arts. 43 e 44 daquele Regimento.

Esta regra de transição foi garantida pela Portaria MF nº 343, de 2015, que assim estabelece:

Art. 3º Os recursos com base no inciso I do caput do art. 7º, no art. 8º e no art. 9º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, interpostos contra os acórdãos proferidos nas sessões de julgamento ocorridas em data anterior à

vigência do Anexo II da Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, serão processados de acordo com o rito previsto nos arts. 15 e 16, no art. 18 e nos arts. 43 e 44 daquele Regimento.

E o inciso I, do art. 7º, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 2007, assim dispunha:

Art. 7º Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra:

I - decisão não unânime de Câmara, **quando for contrária à lei ou à evidência da prova;**

[...]

§ 1º No caso do inciso I, **o recurso é privativo do Procurador da Fazenda Nacional;** no caso do inciso II, sua interposição é facultada também ao sujeito passivo. (grifei)

Assim, trata-se de recurso de cognição ampla, cujos pressupostos processuais são:

- a) decisão não unânime; e
- b) simples alegação de contrariedade à lei ou à evidência de prova.

No caso desta modalidade recursal, em função da própria redação do inciso I do art. 7º do Regimento Interno da CSRF, de 2007, destacado no dispositivo citado, a admissibilidade tende a confundir-se com o mérito, já que o permissivo regimental dispunha que competia à CSRF julgar decisão não unânime, quando fosse contrária à lei ou à evidência da prova.

Nesse passo, alguns entendiam que caberia ao examinador da admissibilidade passar em revista a decisão, a ver se efetivamente ela teria contrariado a lei ou a prova, o que constituía claramente uma usurpação da competência da CSRF.

Tal problemática é a mesma do permissivo referente ao Recurso Extraordinário, contido na alínea "a", do inciso III, do art. 102, da Constituição Federal, e do permissivo da alínea "a", do inciso III, do art. 105, da Carta Magna, desta feita em relação ao Recurso Especial, cuja competência para julgamento é do Superior Tribunal de Justiça.

A questão restou resolvida, por meio do Recurso Extraordinário nº 298.694 (DJ de 23/04/2004)², com a seguinte ementa:

II. Recurso extraordinário: letra 'a': alteração da tradicional orientação jurisprudencial do STF, segundo a qual só se conhece do RE, 'a', se for para dar-lhe provimento: **distinção necessária entre o juízo de admissibilidade do RE, 'a' - para o qual é suficiente que o recorrente alegue adequadamente a contrariedade pelo acórdão recorrido de dispositivos da Constituição nele prequestionados - e o juízo de mérito**, que envolve a verificação da compatibilidade ou não entre a decisão recorrida e a Constituição, ainda que sob prisma diverso daquele em que se hajam baseado o Tribunal a quo e o recurso extraordinário.

Assim, há que se fazer a distinção entre o juízo de admissibilidade (alegação de contrariedade por parte da Fazenda Nacional, não sujeita a verificação prévia pelo examinador do Recurso Especial) e o juízo de mérito (verificação, pela CSRF, acerca de eventual contrariedade à lei ou à evidência da prova).

Este passou a ser o entendimento referendado pelo STF a partir de 2004, que já vinha sendo adotado pelos Conselhos de Contribuintes.

Ressalta-se que essa modalidade de recurso especial tem apenas dois pressupostos processuais objetivos, quais sejam: a) decisão não unânime; e b) simples alegação de contrariedade à lei ou à evidência de prova.

É fato que a decisão não foi unânime. Quanto à “simples alegação de contrariedade à lei”, esta consta do recurso especial da Fazenda Nacional, que questiona exclusivamente a aplicação dos índices de lucratividade da ANFAC.

Assim, conheço do recurso especial tal como proposto no recurso especial da Fazenda Nacional: exclusivamente para discutir a possibilidade de aplicação dos índices da ANFAC para a apuração da base de cálculo em autuação de omissão de receitas em pessoa jurídica que se dedique à atividade de *factoring*.

Em observância ao artigo 63, § 8º do Anexo II ao Regimento Interno deste CARF, observo que, colocada a questão em julgamento, **no conhecimento do presente recurso a maioria (qualificada) da Turma acompanhou esta Relatora pelas conclusões**, tendo prevalecido as razões de decidir da Conselheira Edeli Pereira Bessa, expostas na declaração de voto abaixo, que consideraram ter o recurso especial escopo mais amplo que o considerado pelo voto acima.

Mérito

Da forma como conheci o recurso especial originalmente, entendi que a questão meritória colocada para análise nos presentes autos consistiria (exclusivamente) em definir como se determina a base de cálculo do lucro arbitrado em caso de apuração de omissão de receitas em pessoa jurídica que se dedique à atividade de *factoring*. Mas, como já abordado na parte deste voto referente ao conhecimento, tal entendimento restou vencido, tendo a maioria qualificada do Colegiado conhecido do recurso em acepção mais ampla, conforme exposto na declaração de voto da i. Conselheira Edeli Pereira Bessa, *infra*.

O acórdão recorrido entendeu que, uma vez conhecida a atividade do sujeito passivo, não se poderia considerar como receita omitida a totalidade dos depósitos bancários, mas apenas um percentual que usualmente corresponde à lucratividade da atividade de *factoring*. *In verbis*:

(...)

Pois bem, no caso concreto é devida a apuração do imposto com base no lucro arbitrado, pois a omissão de receita é decorrente de depósitos bancários não justificados, sendo comprovada a real titularidade da conta. Assim em razão de determinação legal, resta invertido o ônus da prova para a Recorrente, devendo esta apresentar provas irrefutáveis que permitam identificar o efetivo ingresso e escrituração dos recursos a fim de serem excluídos do montante apurado, procedimento esse não observado pelo contribuinte.

Deixando o contribuinte de cumprir a obrigação acessória de escriturar todas as suas operações, respaldada em documentação hábil e idônea, associada à ausência de elementos concretos que permitam a apuração do lucro real, impõe-se o arbitramento do lucro.

No presente caso a fiscalização se valeu dos valores constantes dos comprovantes de movimentação financeira do contribuinte: a presunção ocorrida é aquela com fundamento legal de validade (artigo 42 da Lei nº 9.430/96). Os autos foram devidamente instruídos com documentos comprobatórios de depósito bancário de origem não identificada.

(...)

O trabalho fiscal é válido, mas cabe redução do montante exigível e, diga-se de passagem, sem qualquer novação no feito, porque se trata tão somente de redução da base imponible.

Sendo o direito positivo quem prescreve quais fatos são necessários à composição do fato-jurídico gerador de norma, uma vez conhecida a atividade comercial da Recorrente há que se aceitar a forma habitual de seu procedimento para aferição da renda como preceituada no inciso I do artigo 43 do CTN, em respeito ao princípio da verdade material, um dos pilares não só do processo administrativo tributário como da própria administração tributária. Sua busca corresponde a retirar, da narrativa dos fatos, o fato em si.

(...)

Por isto concluo que é necessária a redução da base imponible do IRPJ e da CSLL, para que sejam fixadas de acordo com os índices de lucratividade das atividades de factoring, conforme veiculados pela ANFAC, para os trimestres de 1998. Conforme se verifica no site da Anfac (<http://www.anfac.com.br>), o fator para o 1º Trimestre de 1998 foi 4,65%, para o 2º Trimestre de 1998 foi 4,43%, para o 3º Trimestre de 1998 foi 4,50% e para o 4º Trimestre de 1998 foi de 4,49%.

(...)

Observo que tal tratamento foi dado pelo acórdão recorrido independentemente de, no relatório, o voto condutor ter observado que havia depósitos em contas de terceiros -- circunstância que, para o acórdão recorrido, foi indiferente, assim como o é para o presente voto.

Conforme relatado, a Fazenda Nacional sustenta em seu recurso especial que não há base legal para tal ajuste, e alega que ao assim proceder a decisão recorrida acaba por mesclar os regimes de lucro arbitrado e de lucro real.

Pois bem.

No caso, a autoridade autuante considerou como receitas omitidas os depósitos bancários de origem não comprovada, com base na presunção legal contida no artigo 42 da Lei 9.430/1996, que diz:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

(...)

Neste sentido, a fiscalização considerou a totalidade do valor creditado em contas bancárias do sujeito passivo como sendo sua “receita bruta” para fins de aplicação do percentual de presunção de lucro, acrescido de 20%, como forma de determinar o lucro arbitrado.

O arbitramento do lucro tem por base os seguintes dispositivos legais (redação vigente à época dos fatos em questão):

Lei 9.430/1996 (redação original)

Art. 27. O lucro arbitrado será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 16 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei;

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pela inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.

(...)

Lei 9.249/1995 (redação original)

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Vide Lei nº 11.119, de 2005)

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

(...)

III - trinta e dois por cento, para as atividades de: (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

(...)

d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

(...)

§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

(...)

Art. 16. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta, quando conhecida, dos percentuais fixados no art. 15, acrescidos de vinte por cento.

Parágrafo único. No caso das instituições a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, o percentual para determinação do lucro arbitrado será de quarenta e cinco por cento.

Lei 8.981/1995 (redação original)

Art. 31. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia. (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014)

Parágrafo único. Na receita bruta, não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não-cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário. (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014)

A legislação prevê, em síntese, que havendo receita bruta conhecida, a base de cálculo do lucro arbitrado é determinada utilizando-se os percentuais de presunção do lucro, acrescidos de 20%. Para tal fim, considera-se receita bruta as receitas da atividade da pessoa jurídica, isto é “*o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia*”.

A interpretação conjunta de ambas as normas, isto é, a que determina o cômputo dos depósitos bancários de origem não comprovada como receitas omitidas e a que define a base de cálculo do lucro arbitrado com base nas receitas da atividade, revela que, de fato, o resultado a que chegou o acórdão recorrido reflete melhor o alcance da legislação.

A atividade de *factoring* (fomento mercantil ou comercial) é conceituada como “*uma atividade comercial caracterizada pela aquisição de direitos creditórios, por um valor à vista e mediante taxas de juros e de serviços, de contas a receber a prazo*” (<https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/entenda-o-que-e-factoring.7b1a5415e6433410VgnVCM1000003b74010aRCRD>, acesso em 20.10.2020)

Nesse contexto -- isto é, no caso de pessoa jurídica cuja atividade (objeto social) consista exatamente a adquirir direitos creditícios e, sabidamente, se remunerar por meio de uma parte do valor do crédito efetivamente recebido -- não se revela razoável interpretar que o valor integral dos depósitos seja “receita bruta da atividade”.

E nem é esta a redação do artigo 42 da Lei 9.430/1996. O dispositivo apenas diz que os valores creditados em conta caracterizam omissão de receita, mas o quanto desse valor que realmente consistirá em receita omitida dependerá da atividade. Se é verdade que, na grande maioria dos casos, o valor do depósito poderá ser automaticamente considerado receita da atividade omitida, haverá exceções, como a do caso dos autos, quando, pela própria natureza das operações a que se dedica a pessoa jurídica(objeto social), não se possa considerar que o valor do depósito seja a receita da atividade omitida.

Neste sentido, interessantes as ponderações feitas no voto condutor do acórdão 103-22.987, que reproduzo:

(...)

A IN 247, de 2002, traz a definição de faturamento para as empresas de fomento comercial, em seu artigo 10, que tem a seguinte dicção:

Art.10. As pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, observado o disposto no art. 9º, têm como base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins o valor do faturamento, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas,

independentemente da atividade por elas exercidas e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas.

.....

§ 3º Nas aquisições de direitos creditórios, resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços, efetuadas por empresas de fomento comercial (Factoring), a receita bruta corresponde à diferença verificada entre o valor de aquisição e o valor de face do título ou direito creditório adquirido.

Essa definição, vinda com a mencionada instrução normativa, para definir as bases de cálculo do PIS e da COFINS, não deixa dúvida quanto ao valor do efetivo faturamento ou receita bruta das empresas de fomento mercantil, que deveria ser a base de cálculo do arbitramento.

Da mesma forma o ADN nº 51/94, ao normatizar o período de reconhecimento das receitas das empresas de factoring, traz a definição de receita nos seguintes termos:

"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."

Da mesma forma, outros atos da SRF apresentam definição da receita bruta das empresas de "factoring, como o ADN COSIT nº 31/97 que definiu a base de cálculo da COFINS, para essas empresas:

"O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o item II da Instrução Normativa SRF nº 34, de 18 de setembro de 1974, tendo em vista o disposto na Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, nos arts. 28, § 1º, alínea "c.4" e 36, inciso XV, da Lei No 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações introduzidas • pela Lei No 9.065, de 20 de junho de 1995, e pelo art. 58 da Lei No 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de fomento e aos demais interessados que:

I - a base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, das empresas de fomento comercial (Factoring) é o valor do faturamento mensal, assim entendido, a receita bruta auferida com a prestação cumulativa e contínua de serviços:

a).....

b).....

c) de aquisição de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços;

II - na hipótese da alínea "c" do inciso anterior, o valor da receita a ser computado é o valor da diferença entre o valor de aquisição e o valor de face do título ou direito adquirido.")

No mesmo sentido, o artigo 10, § 30, do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, ao tratar do PIS e da COFINS, verbis:

"Art. 10. As pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, observado o disposto no art. 9º têm como base de cálculo do PIS/Pasep e da Co fins o valor do faturamento, que

corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade por elas exercidas e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 1º, Lei nº 9.701, de 1998, art. 1º, Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998, art. 5º, e Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º)

§ 1º

§ 2º

§ 3º Nas aquisições de direitos creditórios, resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços, efetuadas por empresas de fomento comercial (Factoring), a receita bruta corresponde à diferença verificada entre o valor de aquisição e o valor de face do título ou direito creditório adquirido." (os grifos não estão no original)

Assim, tendo o fisco adotado uma base de cálculo irreal, devem ser cancelados os lançamentos contestados.

Nesse mesmo sentido, foi a decisão proferida por esta Câmara, na sessão de 21.06.2006, que ao analisar questão semelhante no recurso nº 145.775, proferiu o Acórdão nº 103-22.5092, de lavra do I. Conselheiro Flávio Franco Corrêa, cujos fundamentos estão espelhados na seguinte ementa:

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, as 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.'

Note-se, ainda, que dos autos não constam dúvidas de que os depósitos bancários em questão sejam oriundos, exclusivamente, da atividade de fomento mercantil, tanto que o item 002 do auto de infração se reporta a autuação de "Receitas Operacionais (Atividades não Imobiliária) — Prestação de Serviços Gerais".

Além do mais, me parece que faltou ao agente fiscal dar mais um passo no sentido de melhor caracterizar a infração e tributar somente a parcela que caracterizadora de renda.

PIS e COFINS e CSLL - Lançamentos reflexos

Não identificada a real receita bruta, base de cálculo dessas contribuições, cancelam-se as exigências calcadas no somatório dos depósitos bancários.

Por fim, observo que, uma vez vencida quanto ao conhecimento mais restrito, compreendo que não é do sujeito passivo o ônus de provar a natureza do valor recebido, para fins de aplicação dos índices a ANFAC quanto aos valores considerados omitidos. Isso porque, no caso, a autoridade fiscal tem a seu favor, exclusivamente, a possibilidade de presumir que os

valores de bancários de origem não comprovada sejam receitas omitidas, mas em se tratando de lançamento de ofício permanece sendo da autoridade fiscal o ônus de efetuar o lançamento considerando a atividade desempenhada pelo sujeito passivo.

Assim, diferentemente do entendimento que acabou por prevalecer neste Colegiado, compreendo que, se o sujeito passivo exerce atividade de *factoring*, a presunção de omissão de receita a partir de depósito bancário de origem não comprovada apenas poderia recair sobre a totalidade do valor depositado caso a fiscalização efetivamente comprovasse que os valores omitidos não têm relação com o objeto social da empresa. E o fato de se tratar de movimentação financeira mantida em nome de interpostas pessoas e à margem da escrituração fiscal são apenas elementos que caracterizam a omissão de receitas, não tendo o condão de *provar* que não se trata de receitas de *factoring*.

Ante o exposto, oriento meu voto para negar provimento ao recurso especial, tendo sugerido a seguinte ementa para o presente julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)
Ano-calendário: 1998

PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS BASEADA EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. LANÇAMENTO NO REGIME DE LUCRO ARBITRADO. ATIVIDADE DE FACTORING. BASE DE CÁLCULO. RECEITA BRUTA.

A atividade de *factoring*, por sua natureza, envolve a compra de direitos creditórios e o recebimento de valores dos quais apenas uma parte consiste em receita bruta da atividade. Nesse contexto, não se pode considerar o somatório dos depósitos bancários cuja origem não foi comprovada como base de cálculo para fins de arbitramento de lucros. Na operação de *factoring* a base impositiva deve ser reduzida de acordo com os índices de lucratividade da atividade de *factoring*.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer do recurso especial e, no mérito, nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Fl. 15 do Acórdão n.º 9101-005.759 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 11516.001924/2002-18

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Redatora designada.

A I. Relatora restou vencida no seu entendimento de mérito que resultou na negativa de provimento ao recurso especial da PGFN. A maioria do Colegiado compreendeu que o recurso fazendário deveria ser provido.

No presente caso, o voto condutor do acórdão recorrido afirma que a exigência resultou da falta de comprovação da origem de depósitos bancários, mas reduziu a base imponible essencialmente porque:

Presentes se encontravam os pressupostos de ocorrência do fato imponible. A partir de então, para quantificar o ilícito, este seria operado sobre uma base de cálculo, que é a grandeza decorrente de regra matriz tributária.

O artigo 42 da Lei n 9.430/1996 não exige que se tenha no depósito em seu valor integral a base imponible para o lançamento. O depósito é o indício da omissão e sua quantificação segue o que determina a própria legislação de regência do imposto de renda da atividade comercial do interessado.

[...]

Sendo o direito positivo quem prescreve quais fatos são necessários à composição do fato-jurídico gerador de norma, uma vez conhecida a atividade comercial da Recorrente há que se aceitar a forma habitual de seu procedimento para aferição da renda como preceituada no inciso I do artigo 43 do CTN, em respeito ao princípio da verdade material, um dos pilares não só do processo administrativo tributário como da própria administração tributária. Sua busca corresponde a retirar, da narrativa dos fatos, o fato em si.

[...]

Por isto concluo que é necessária a redução da base imponible do IRPJ e da CSLL, para que sejam fixadas de acordo com os índices de lucratividade das atividades de factoring, conforme veiculados pela ANFAC, para os trimestres de 1998. Conforme se verifica no site da Anfac (<http://www.anfac.com.br>), o fator para o 1º Trimestre de 1998 foi 4,65%, para o 2º Trimestre de 1998 foi 4,43%, para o 3º Trimestre de 1998 foi 4,50% e para (4º Trimestre de 1998 foi de 4,49%.

Posteriormente, em sede de embargos de declaração, a decisão foi ampliada para alcançar, também, as exigências de Contribuição ao PIS e de COFINS.

Registre-se que o julgamento foi previamente convertido em diligência para averiguação da correlação da movimentação financeira com a alegada atividade de *factoring* e a autoridade fiscal consignou, dentre outros aspectos, que:

Ante todos os fatos e circunstâncias devidamente evidenciados nos autos, onde em relação a maior parte dos depósitos/créditos processados em contas correntes bancárias, mantidas em nome de interpostas pessoas, não foram apresentados os documentos hábeis e idôneos de lastro, ensejando à mensuração das receitas por indícios tipificados na legislação, não posso afirmar, senão por presunção, que todas as receitas são efetivamente oriundas da atividade de factoring.

[...]

No cenário colocado, onde, ressalte-se mais uma vez, deixaram de ser exibidos os documentos em relação a maior parte das movimentações financeiras indicadas em extratos de contas correntes bancárias, fatos obviamente também não refletidos na escrita comercial e fiscal, ensejando, por consequência, a apuração dos resultados pelas regras do lucro arbitrado, não vislumbro, com devida vênia, como averiguar, agora, o percentual de lucro da atividade de *factoring*. Se a luz dos assentos disponibilizados à fiscalização isso fosse possível, teríamos assim procedido quando da sua realização. Oportuno registrar, ante ao colocado no presente questionamento; que todos os elementos disponibilizados à fiscalização estão acostados ao processo, e que não identificamos, nos elementos juntados nas fases que se seguiram a autuação, nenhum documento novo que possibilitasse a apuração do lucro na forma demandada.

Ou seja, os depósitos bancários foram mantidos à margem da escrituração comercial, vez que movimentados em contas de interpostas pessoas, e no curso do procedimento fiscal, assim como ao longo do contencioso, não foram apresentadas provas que permitissem correlacioná-los com o exercício da atividade de *factoring*. A movimentação de recursos em nome de interposta pessoa, inclusive, foi reconhecida pelo Colegiado *a quo* como motivação válida para qualificação da penalidade aplicada sobre os créditos tributários apurados, consoante expresso no voto condutor do acórdão recorrido:

Quanto a aplicação da multa na forma qualificada, verifico a subsunção do fato à legislação de regência e a observância do princípio da proporcionalidade. O suporte fático resta demonstrado já que o próprio contribuinte reconhece que movimentava recursos em nome de interposta pessoa. Daí decorre o nexo de causalidade entre o ato praticado (movimentação de recursos em nome de interposta pessoa) e a multa aplicada, uma vez que tal fato é tipificado em legislação específica (artigo 44, inciso II do Lei nº 9.430/96). Por fim, verifica-se, também, a proporção entre o percentual da multa aplicada e o ato a que se busca reprimir com sua aplicação.

Este Colegiado já se manifestou contrariamente à aplicação dos coeficientes da ANFAC em razão, apenas, da atividade formalmente exercida pelo sujeito passivo, sem a prova da natureza das operações realizadas e que motivaram os depósitos bancários de origem não comprovada, e isto inclusive na hipótese de arbitramento do lucro mediante aplicação do coeficiente de 38,4%. Neste sentido é o voto condutor do Acórdão nº 9101-001.563, de lavra da ex-Conselheira Susy Gomes Hoffmann, acolhido à unanimidade na sessão de julgamento de 23 de janeiro de 2013¹:

Por fim, passo a decidir sobre a questão dos critérios para arbitramento do lucro.

Por oportuno, vale identificar, resumidamente, o *modus operandi* da atividade de *factoring*.

Uma empresa que atua como *factoring*, em essência, efetua o pagamento antecipado de recebíveis mercantis futuros. Isto é, a empresa de *factoring* adianta valores aos seus clientes, que, por sua vez, cedem direitos creditórios à *factoring*. Em função do adiantamento do fluxo de caixa futuro, a *factoring* é remunerada via deságio entre o preço que paga pelo crédito e o valor de face do título ou direito.

Desta forma, o lucro tributável de uma *factoring*, quando apurado regularmente pelo contribuinte, deveria corresponder ao deságio das compras de recebíveis (eventualmente poderia haver, também, receita por prestação de serviços).

¹ Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, João Carlos de Lima Junior, Jorge Celso Freire da Silva, Karem Jureidini Dias, Valmir Sandri, Valmar Fonsêca de Menezes, José Ricardo da Silva, Plínio Rodrigues de Lima e Susy Gomes Hoffmann.

A fiscalização, constatada a omissão de rendimentos do contribuinte, procedeu ao arbitramento do lucro, tomando como base a receita bruta conhecida (fls.933, 936, 939 e 942).

Pois bem, com esteio nos artigos 15 e 16, da Lei 9.249/95 e no artigo 27, inciso I, da Lei 9.430/96, a Fiscalização considerou o coeficiente de 38,40% para chegar ao lucro, arbitrado. Vejamos a redação desses dispositivos legais:

[...]

De fato, a estipulação legal contida no art. 16 da Lei 9.249/95 é clara ao afirmar que “o lucro arbitrado das pessoas jurídicas será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta, quando conhecida, dos percentuais fixados no art. 15, acrescidos de vinte por cento.”, portanto, nos, a lei determina forma específica para o cálculo do lucro arbitrado, a saber, a utilização do percentual de presunção aplicável à atividade do contribuinte, caso apurasse o imposto de renda com base no lucro presumido, acrescido de 20%.

Para as atividades de compra de direitos creditórios (*factoring*) tal percentual de presunção é de 32% (cf. art. 15, § 1º, III, d), *in fine*, da Lei 9.249/95). Quando acrescido de 20% ($20\% \times 32\% = 6,40\%$), conforme determina o art. 16 da Lei 9.249/95, o percentual de presunção para fins de arbitramento do lucro em caso de omissão de rendimentos de *factoring* é 38,40% ($= 32\% + 6,40\%$).

A norma para arbitramento de lucro goza de presunção absoluta, *ex lege*, não admitindo, portanto, prova em contrário do contribuinte e vinculando a ação do Fisco. Note-se que essa interpretação (i.e presunção absoluta) é, em última análise, uma norma de proteção para o próprio contribuinte.

Isso, pois, considerando-a norma de presunção absoluta, todos os contribuintes já conhecem seguramente, de antemão, qual o critério que será utilizado pelo Fisco, em eventual arbitramento do lucro tributável. Afasta-se, portanto, as possibilidades de utilização de diversos critérios diferentes que, sob a ótica econômica, financeira e contábil, poderiam ser utilizadas no arbitramento do lucro e delimita-se, no plano jurídico, um único critério possível para tanto.

Poder-se-ia entender, como foi feito no acórdão recorrido, que o arbitramento do lucro, no caso de omissão de receitas de *factoring*, deveria encontrar fundamento e baliza em critérios de mercado, com base nos índices divulgados pela ANFAC.

Contudo, não acredito que essa seja a correta interpretação para o caso sob análise, em que pese ser uma interpretação possível que não deve ser descartada *a priori*.

Nos casos em que a receita é conhecida de forma indireta (omissão de receita) – por valores de depósitos bancários não declarados pelo contribuinte – não há a identificação da natureza dessas receitas. Ante esse fato, caberia ao contribuinte provar a natureza delas (o que não ocorreu no presente caso), sob pena de ter o lucro tributável arbitrado, de acordo com as regras antes comentadas.

Note-se que a prova a que me refiro acima é prova da natureza das receitas, que poderia conferir direito ao contribuinte a que o arbitramento do lucro ocorresse com base no regime de apuração a que estivesse submetido no período base que corresponder à omissão, conforme os ditames do art. 24 da Lei 9.249/95, abaixo reproduzido:

[...]

Logicamente, nos casos em que não há prova da natureza das receitas omitidas, a mensuração da base de cálculo arbitrada deve ocorrer em consonância com o critério

legalmente estabelecido para tanto (i.e artigos 15 e 16, da Lei 9.249/95 e no artigo 27, inciso I, da Lei 9.430/96).

Não entendo, todavia, que o fato das *factorings* serem obrigadas à apuração do imposto de renda pelo método do Lucro Real (tal obrigatoriedade existia à época dos fatos geradores em discussão, por força do art. 14, VI, da Lei 9.718/98) deva influenciar na conclusão supra.

Na medida em que a fiscalização constatar a omissão de receitas, não demonstradas na escrituração do contribuinte, por empresas de *factoring*, duas situações poderiam ocorrer:

(i) o contribuinte poderia provar que as receitas eram oriundas das atividades de *factoring*, quando, então, a apuração do Lucro Real deveria ser o método para quantificar o lucro arbitrado e, nesse caso, haveria espaço para a utilização dos índices da ANFAC (*ex vi* art. 24 da Lei 9.249/95 c.c art. 14, VI, da Lei 9.718/98); ou

(ii) o contribuinte, ante a impossibilidade de provar a natureza das receitas omitidas, ficaria sujeito ao arbitramento do lucro fundamentado no critério legalmente estabelecido para tanto, não mais possível a produção de prova em contrário, já que, não provando o antecedente (natureza das receitas), não caberia a prova do consequente (Lucro Real), de forma que não caberia perquirir qual o valor de mercado do deságio que deveria ser utilizado para o arbitramento do lucro, pois, de qualquer maneira, as receitas não seriam caracterizadas como receitas da compra de créditos.

No presente caso, entendo que o raciocínio descrito no item (ii) acima seja o mais adequado.

Desta forma, concedo, nessa parte, provimento ao recurso da Fazenda Nacional, reformando o acórdão recorrido, para que seja mantida a autuação do contribuinte com base no arbitramento do lucro estipulado pela Lei (artigos 15 e 16, da Lei 9.249/95 e no artigo 27, inciso I, da Lei 9.430/96) e nego provimento quanto aos temas da multa qualificada e da decadência.

Na mesma linha foi a decisão no Acórdão nº 9101-002.080, por maioria de votos², nos termos do voto vencedor do ex-Conselheiro Leonardo de Andrade Couto:

Ratifica-se que a apuração do resultado pelo lucro arbitrado não é matéria controversa, mas sim a base de cálculo utilizada pelo Fisco. Isso porque, segundo a Relatora, a interessada praticava atividade econômica de desconto de duplicatas e cheques pós-datados em favor de terceiros, implicando nesses caso que o valor da receita não poderia jamais corresponder ao montante da integralidade dos depósitos bancários.

Em tese, esse posicionamento mostra-se coerente. Entretanto, pelo conteúdo dos autos constata-se que o procedimento da fiscalização foi correto, como a seguir explicarei.

A ação fiscal teve duas etapas distintas, ainda que intrinsecamente ligadas. A primeira delas direcionada contra a pessoa física do Sr. Lucas Schuelter, quando a apuração implicou em reconhecer que ele exercia atividades típicas de instituições financeiras. Nesse momento, o Fisco intimou o Sr. Lucas Schuelter a inscrever-se no CNPJ nessa atividade comercial e requereu a apresentação da escrituração contábil-fiscal. Não atendida a intimação, o Fisco efetuou de ofício a inscrição no CNPJ e a partir desse momento iniciou-se a segunda etapa do procedimento fiscal, com a lavratura do Termo de Início de Fiscalização contra a pessoa jurídica, onde foi solicitada:

² Participaram do julgamento os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão, Valmir Sandri, Valmar Fonseca de Menezes, Karem Jureidini Dias, Loenardo de Andrade Couto, Antônio Carlos Guidoni Filho, Rafael Vidal de Araújo, Paulo Roberto Cortez, Carlos Alberto Freitas Barreto e Marcos Vinícius de Barros Ottoni, divergindo na matéria os Conselheiros Karem Jureidini Dias (relatora), Valmir Sandri e Antônio Carlos Guidoni Filho.

- a apresentação de documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, da origem dos valores creditados/depositados em suas contas bancárias junto ao BANCO BCN S/A, BANCO BRADESCO S/A e UNIBANCO S/A; e:

- a apresentação da escrituração contábil/fiscal relativa à atividade comercial desenvolvida pelo contribuinte no ano de 1998, desconto de duplicatas e de cheques por trás dos depósitos bancários das contas correntes mantidas junto ao BANCO BCN S/A, BANCO BRADESCO S/A e UNIBANCO S/A. Foi ressaltado que a escrituração deveria abranger todas as operações do contribuinte e estar comprovada com documentos hábeis e idôneos.

Vê-se que não está mais em discussão a natureza da atividade exercida. Ainda assim, para efeitos fiscais e tributários a pessoa jurídica não está isenta de demonstrar a realização das operações a que se propõe, com o devido registro na escrituração embasada nos documentos pertinentes.

Ainda que reiteradamente intimado a fazê-lo, o sujeito passivo não forneceu as informações solicitadas. Na ausência da escrituração, o arbitramento do lucro é consequência lógica e prevista em lei o que, ratifico, não está em discussão.

Quanto à base de cálculo do arbitramento, que em regra é apurada a partir da receita auferida, o sujeito passivo também não atendeu à intimação para apresentação dos documentos comprobatórios da origem dos valores creditados/depositados em suas contas bancárias. Afirmou não reconhecer a movimentação financeira como ganho.

Ressalte-se que a autoridade fiscal já havia deixado claro que os documentos apresentados pelo sujeito passivo (“francesinhas”) não seriam hábeis e idôneos a justificar os depósitos, eis que de emissão da própria interessada.

Ora, a previsão legal contida no art. 42, da Lei nº 9.430/96 não dá margem a dúvidas: depósitos bancários sem origem comprovada representam omissão de receitas. Sob essa ótica caberia a demonstração individualizada dessa origem.

Conforme ressaltado pela autoridade lançadora, o Sr. LUCAS SCHUELTER não logrou êxito em justificar, de forma individualizada, a origem dos depósitos bancários em sua conta, tampouco o efetivo rendimento obtido em cada operação. Assim, registrou aquela autoridade a impossibilidade de tributação somente sobre os juros ou ágios recebidos, pois em nenhum momento isto teria sido quantitativamente demonstrado pelo autuado.

Do exposto, voto por dar provimento em maior extensão ao recurso da Fazenda Nacional, reconhecendo como correta a base de cálculo utilizada pela Fiscalização na apuração do resultado.

Pertinente, também, a transcrição da argumentação desenvolvida pelo Conselheiro Paulo Mateus Ciccone no voto vencedor do Acórdão nº 1402-003.349³, no qual foi analisada exigência na sistemática do lucro real:

Com o devido respeito, ousou divergir do substancial voto exarado pelo I. Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves por fazer uma leitura diferente da matéria de mérito que se estampa nos autos.

E assim penso em razão de tudo o que foi pormenorizadamente apurado pela Autoridade Fiscal durante o procedimento investigativo e relatado no seu Termo de

³ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogerio Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Sergio Abelson (Suplente Convocado), Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Leonam Rocha de Medeiros (Suplente Convocado) e Paulo Mateus Ciccone (Presidente), e divergiram na matéria os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves (relator), Caio Cesar Nader Quintella e Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira.

Verificação, sem que a recorrente conseguisse contrapor ao trabalho do Fisco provas que o elidissem, quadro que se completa com o resultado da diligência determinada pelo Colegiado (Resolução nº 1402-000.405 – sessão de 24/01/2017 – fls. 1397/1408) e expresso em dois Relatórios Fiscais (fls. 1422/1424 e 1430/1432), tudo devidamente corroborado pelos documentos e circularizações levadas a efeito pelo Fisco (fls. 1413/1501).

Recordando, trata-se de infração imputada pela Autoridade Fiscal com supedâneo no artigo 42, da Lei nº 9.430/1996, que, literalmente dispõe:

[...]

Embora na impugnação de 1º Grau e no RV a recorrente tenha focado o tema “omissão de receitas” e “depósitos bancários de origem não comprovada”, sua dissertação limitou-se a aspectos teóricos e sobre possíveis inconstitucionalidades, repisando, no mais, insistentemente, praticar atividades de fomento mercantil (factoring) o que lhe permitiria levar à tributação tão somente o valor do “spread”, ou seja, a diferença entre o **preço** de compra e o preço de **venda** dos títulos negociados com seus clientes.

Em outro dizer, sua receita seria o resultado da aplicação matemática da fórmula “valor de face do título – valor de compra”, exemplificativamente, $100 - 95 = 5$, que seria o efetivo valor da receita a ser tributada. E assim, como na sua conta bancária quando da liquidação do título pelo “cliente de seu cliente” estaria entrando o montante integral de 100, restaria justificada a origem do recurso a que alude o artigo 42, da Lei nº 9.430/1996, retro citado.

Em síntese, sua receita seria 5, mas a movimentação financeira, pelos motivos expostos, seria 100 e se justificaria.

Pois bem, essa linha de pensamento (que foi, inclusive, a adotada, pelo voto vencido), teria razão de ser e seria de plena aplicação **se – e aí reside o cerne da questão aqui tratada – se**, repita-se, a recorrente lograsse comprovar que as vultosas operações financeiras presentes em suas contas correntes mantidas junto a instituições financeiras (12,6 milhões) em total descompasso com a receita informada em DIPJ e tributos sobre ela apurados, originassem-se de atividade de “factoring”.

Nessa linha, sua defesa se consolidaria, como reconhecido pela própria Receita Federal para estes casos, ou seja, desde que as atividades reflitam operações de fomento mercantil, a receita a ser levada a tributação será apenas a diferença entre o valor de face do título e o valor realmente pago:

ATO DECLARATÓRIO NORMATIVO COSIT N 51, DE 28 DE SETEMBRO DE 1994

(Publicado(a) no DOU de 30/09/1994, seção , página 14847)

Alienação de duplicata a empresa fomento comercial (factoring).

O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso de suas atribuições, e com base no que dispõem os arts. 226 e 242 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994,

Declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal e aos demais interessados que:

I – a diferença entre o valor de face e o valor de venda oriunda da alienação de duplicata a empresa de fomento comercial, (factoring), será computada como despesa operacional, na data da transação;

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.

Matéria pacificada no âmbito do Colegiado Administrativo Tributário Federal (dentre outros, Ac. 1201-002.083:

“FOMENTO MERCANTIL. VALOR DA RECEITA BRUTA. RECONHECIMENTO DA RECEITA. Nas operações de fomento mercantil, a receita bruta é obtida pela diferença entre o valor de aquisição e o valor de face do título ou direito creditório adquirido”.

E que comporta mais uma variável, nos casos de Lucros Presumido ou Arbitrado, como já trazido pelo I. Relator (Ac. 1402-001.885, desta Turma):

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

Existindo nos autos provas robustas de que a recorrente exerce a 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 e que serve de referência para os negócios de fomento no país. O Fator ANFAC constitui um preço de referência para o mercado nas suas relações com as empresas clientes. O Fator é a precificação da compra de créditos, computando-se todos os itens de custeio de uma sociedade de fomento. Com este método se apura a receita efetivamente auferida.

Em suma, **SE** comprovada a atividade de “factoring” (fomento mercantil) a receita a ser tributada pelo IRPJ/CSLL será, 1. a diferença entre o valor de face dos títulos e o valor de compra (para as empresas que adotem o Lucro Real); ou, 2. o montante que resultar da aplicação do fator ANFAC sobre a receita bruta da sociedade (Lucro Presumido ou Arbitrado).

Todavia, repise-se, este procedimento só alcança as atividades COMPROVADAS de “factoring”, caso contrário cai-se na regra geral do artigo 42, revertendo para o contribuinte o ônus de provar suas alegações, posto que ao Fisco milita o benefício da presunção, diga-se, basta apontar o fato indiciário e intimar o sujeito passivo a comprovar a origem de sua movimentação financeira. Incomprovada esta, a presunção se solidifica e a infração de omissão de receitas resta caracterizada.

Concretamente, nem durante a ação fiscal, nem por ocasião da impugnação ou do recurso voluntário, a recorrente trouxe aos autos quaisquer comprovações das origens dos recursos que permitiram o aporte de mais de 12 milhões de reais às contas mantidas no Bradesco e Sudameris nos anos de 2006 e 2007 (TVF – fls. 383/385), limitando-se a alegar ser sua atividade a de faturização (“factoring”) e que tal comprovação encontra-se na Ficha Cadastral (fls. 10/15), contrato social, comprovante de inscrição e situação cadastral CNPJ (doc. 1 à 3 da impugnação) e documentos anexos aos autos em sede de impugnação, principalmente os anexos 6, 7 e 10 (extratos bancários, planilhas e relação de títulos mercantis).

Certamente tais documentos têm relevância. Porém, sua importância deve ser contextualizada com o que se vê nos fatos concretos e não apenas na sua forma aparente; em outras palavras, por princípio básico no processo administrativo-fiscal, a essência deve se sobrepor à forma (*“RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.121/08 Aprova a NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis “Para que a informação represente adequadamente as transações e outros eventos que ela se propõe a representar, é necessário que essas transações e eventos sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade econômica, e não meramente sua forma legal.*

A essência das transações ou outros eventos nem sempre é consistente com o que aparenta ser com base na sua forma legal ou artificialmente produzida”.

Assim, cabia à recorrente trazer aos autos não apenas a informação de que sua atividade operacional era de “factoring”, mas, muito mais que isso, mostrar inequivocamente tal situação fática e demonstrar, a cada operação bancária, que os créditos havidos em suas contas representavam pagamentos de títulos por ela adquiridos anteriormente.

Isto jamais foi feito. Ao contrário, os poucos valores excluídos decorreram de diligência realizada pelo Fisco ainda em sede de impugnação inaugural.

Neste eito, o trabalho da Fiscalização se robusteceu e os argumentos da recorrente ficaram exatamente neste terreno (de meros argumentos) e por isso, como diz clássico brocardo jurídico, “*allegare nihil, et allegatum non probare paria sunt*”, ou, em vernáculo, “*alegar e não provar o alegado importa nada alegar*”.

Há mais em desfavor da recorrente.

Prudentemente, o I. Conselheiro Relator propôs em primeiro julgamento realizado em janeiro/2017, que os autos baixassem em diligência (Resolução nº 1402-000.405) para as seguintes providências:

“Desta forma, entendo ser necessário converter o julgamento em diligência, para que a autoridade local verifique se os valores dos depósitos ora em análise, são relativos a operações de fomento mercantil e se ocorreram entre terceiros/clientes e a Recorrente.

Para isso, a Fiscalização deve realizar circularização, por amostragem, com pelo menos 10 (dez) clientes indicados nos Títulos de Créditos acostados aos autos às fls. 700/1292.

Em seguida, deve fazer o cruzamento dos valores indicados para fundamentar omissão de receita nos Anexos 1 e 2 da Intimação Fiscal do Auto de Infração, com os Títulos de Créditos escolhidos de fls.700/1292, elaborando Relatório Circunstanciado no prazo de 30 dias”. (negritei)

A fim de cumprir o quanto determinado, a Autoridade Fiscal da Unidade de origem realizou EXATAMENTE o que foi demandado pela Resolução, intimando a recorrente e mais 10 clientes listados nos autos, tendo juntado documentos e lavrado dois Relatórios Fiscais (fls. 1422/1424 e 1430/1432) nos quais apontou:

[...]

De plano, pela conclusão da primeira diligência, vê-se o total desinteresse da recorrente (MAIOR INTERESSADA) em vir aos autos para comprovar as operações que alega ter realizado, posto que, como literalmente descrito pela Autoridade Fiscal, o Termo de Diligência “*foi devolvido com o motivo de devolução AUSENTE*”; mais ainda, “*Envidamos esforços no sentido de ter contato telefônico com o sócio Sr. Vanderley Ferreira de Souza e não logramos sucesso*”; para finalizar, “*A empresa apresentou DIPJ dos anos calendário de 2004 a 2006, como inativa, ano de 2007 Lucro Presumido e 2008 a 2013 como inativa e 2017 extinção*”. E concluir, “*Diante dos fatos expostos, não foi possível ser feita a análise requerida nos autos no sentido de se esclarecer a atividade alegada pela recorrente de tratar-se de fomento mercantil – Factoring, uma vez que as provas documentais, exigidas para exames, esta Fiscalização não teve acesso*”.

Ainda assim, em que pese o descaso da recorrente de apontar suas provas, a Autoridade que residuiu a diligência empreendeu à intimação de 10 supostos clientes da contribuinte (alguns deles empresas de reconhecido grande porte e até multinacionais), tendo, exceto

em um caso, recebido como resposta padrão da circularizada “não possuir relacionamento com a recorrente e não ter realizado qualquer operação com a mesma”.

E a exceção citada ficou por conta da empresa Unitech Rio Comércio e Serviços Ltda. que apontou ter realizado dez operações com a recorrente nos dois anos (2006 e 2007) em montante que não chegou a 20 mil reais, infinitamente residual em relação ao total da movimentação financeira detectada pelo Fisco e que suplantou 12,6 milhões de reais. Mais precisamente, os valores envolvendo a Unitech Rio representaram 0,001% do montante carreado às contas bancárias da recorrente.

Induvidoso, pois, que tal amostra se revela absolutamente insuficiente para projetar reflexos em todas as demais operações da contribuinte, mais porque **todas** as outras empresas circularizadas responderam pela negativa.

Acresça-se, como contido no TFV e nos Autos de Infração, que **sequer houve a contabilização de tais valores**.

Posto o contexto fático, inquestionavelmente o procedimento fiscal se firmou e a linha de defesa não teve fôlego suficiente para rebater a acusação fiscal, consolidando-se a presunção de omissão de receitas por depósitos bancários de origem não comprovada e não contabilizados, devendo ser mantidos os lançamentos, à vista do preceitua o artigo 42, da Lei nº 9.430/1996, “*Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações*”.

Pelo exposto, encaminho meu voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, mantendo a decisão recorrida. *(destaques do original)*

Com base nestes fundamentos, aqui adotados como razões de decidir, reitera-se a conclusão antes adotada por este Colegiado: se o sujeito passivo exerce atividade de *factoring*, mas não prova a natureza do valor recebido, a presunção de omissão de receita a partir de depósito bancário de origem não comprovada recai sobre a totalidade do valor depositado. Acrescente-se que a movimentação financeira mantida em nome de interpostas pessoas e à margem da escrituração fiscal deixa fora de dúvida que cabe ao sujeito passivo a prova da correlação mínima de tais depósitos bancários com a atividade por ele exercida.

Por todo o exposto, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN, para restabelecer as exigências indevidamente reduzidas no acórdão recorrido integrado pela resposta aos embargos de declaração opostos pela Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA

Fl. 24 do Acórdão n.º 9101-005.759 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 11516.001924/2002-18

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira acompanhou a I. Relatora em suas conclusões a favor do conhecimento do recurso fazendário, adotando fundamentos distintos e que conduziram a uma ampliação da competência de julgamento deste Colegiado, para além da questão circunscrita, pela I. Relatora, como sendo *definir como se determina a base de cálculo do lucro arbitrado em caso de apuração de omissão de receitas em pessoa jurídica que se dedique à atividade de factoring*.

Trata-se, aqui, de Recurso Especial por contrariedade à lei ou à evidência de prova, modalidade residual de recurso que vigorava no antigo Regimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, mas foi garantida, por meio de regra de transição, aos acórdãos proferidos antes da vigência do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, como é o caso do acórdão recorrido. A regra de transição constava do art. 4º, da citada Portaria:

Art. 4º Os recursos com base no inciso I do art. 7º, no art. 8º e no art. 9º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, interpostos contra os acórdãos proferidos nas sessões de julgamento ocorridas em data anterior à vigência do Anexo II desta Portaria, serão processados de acordo com o rito previsto nos arts. 15 e 16, no art. 18 e nos arts. 43 e 44 daquele Regimento.

Esta regra de transição foi assegurada pela Portaria MF nº 343, de 2015, que assim estabelece:

Art. 3º Os recursos com base no inciso I do caput do art. 7º, no art. 8º e no art. 9º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, interpostos contra os acórdãos proferidos nas sessões de julgamento ocorridas em data anterior à vigência do Anexo II da Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, serão processados de acordo com o rito previsto nos arts. 15 e 16, no art. 18 e nos arts. 43 e 44 daquele Regimento.

E o inciso I, do art. 7º, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 2007, assim dispunha:

Art. 7º Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra:

I - decisão não unânime de Câmara, **quando for contrária à lei ou à evidência da prova;**

[...]

§ 1º No caso do inciso I, o recurso é privativo do Procurador da Fazenda Nacional; no caso do inciso II, sua interposição é facultada também ao sujeito passivo. *(negrejou-se)*

Trata-se, portanto, de recurso de cognição ampla, que tem por **únicos pressupostos processuais**: (i) a decisão não unânime; (ii) **simples** alegação de contrariedade à lei ou à evidência de prova.

Descabe, em sede de admissibilidade, definir se houve contrariedade à lei ou à evidência de prova. A competência para tal apreciação é dos Colegiados da Câmara Superior de Recursos Fiscais e confunde-se com o próprio mérito do recurso. Assim não fosse, e poderia haver usurpação da competência da CSRF pela autoridade competente para exame da admissibilidade do recurso.

Há que se fazer, assim, a distinção entre o juízo de admissibilidade - alegação de contrariedade por parte da Fazenda Nacional, não sujeita a verificação prévia pelo examinador do recurso especial - e o juízo de mérito - verificação, pelos Colegiados da CSRF, acerca de eventual contrariedade à lei ou à evidência da prova.

Este entendimento já vinha sendo adotado pelos Conselhos de Contribuintes e foi referendado pelo Supremo Tribunal Federal a partir de 2004, que havia experimentado a mesma problemática em relação ao permissivo referente ao recurso extraordinário, contido na alínea "a", do inciso III, do art. 102, da Constituição Federal, e do permissivo da alínea "a", do inciso III, do art. 105, da Carta Magna, desta feita em relação ao recurso especial, cuja competência para julgamento é do Superior Tribunal de Justiça.

A questão restou resolvida, por meio do Recurso Extraordinário nº 298.694 (DJ de 23/04/2004)⁴, com a seguinte ementa:

II. Recurso extraordinário: letra 'a': alteração da tradicional orientação jurisprudencial do STF, segundo a qual só se conhece do RE, 'a', se for para dar-lhe provimento: **distinção necessária entre o juízo de admissibilidade do RE, 'a' - para o qual é suficiente que o recorrente alegue adequadamente a contrariedade pelo acórdão recorrido de dispositivos da Constituição nele prequestionados - e o juízo de mérito**, que envolve a verificação da compatibilidade ou não entre a decisão recorrida e a Constituição, ainda que sob prisma diverso daquele em que se hajam baseado o Tribunal a quo e o recurso extraordinário.

Transportando o que expresso no referido julgado para o recurso administrativo em tela, tem-se que a verificação da *compatibilidade ou não entre a decisão recorrida* e a lei ou evidência de prova pode se dar *sob prisma diverso daquele em que hajam baseado o Colegiado a quo* e o recurso especial.

No presente caso, a PGFN interpôs recurso especial afirmando seu cabimento por enfrentar *decisão não-unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência de prova*. Observou que arbitramento não é penalidade e que a autoridade fiscal aplicou corretamente o coeficiente de determinação do lucro, opôs-se à aplicação de equidade, deduziu seus argumentos contra a utilização do coeficiente ANFAC e concluiu que foram violados os *dispositivos legais que determinam a base tributável*, pedindo a reforma do acórdão recorrido e a manutenção do lançamento em sua integralidade.

O recurso foi interposto em face do Acórdão nº 108-09.484 que, em seu relatório, trazia consignado que *o contribuinte foi intimado a apresentar a documentação comprobatória da origem dos recursos movimentados nas contas-correntes de interpostas pessoas, sendo que, após o pedido de dilação de prazo requisitado, apresentou a documentação requerida, através de relatórios de movimento/extrato, alguns contratos e informes sobre a atividade de factoring*, sendo que, ao final, os créditos tributários calculados em razão da imputação de omissão de receitas presumida a

⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 298.694/SP. Tribunal Pleno. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, 6 de agosto de 2003. Data de publicação: DJ 23-4-2004, p.-0009

partir de depósitos bancários de origem não comprovada foram acrescidos de multa qualificada *em razão do evidente intuito de fraude alegado pela fiscalização, detectado pela movimentação financeira efetuada em nome de interposta pessoa*. As receitas omitidas foram reduzidas *de acordo com os índices de lucratividade da atividade de factoring*, mas foi mantida a qualificação da penalidade porque constatada *utilização de conta bancária de interposta pessoa para movimentação de recursos próprios*.

Depois de solucionados os embargos de declaração opostos pela Contribuinte, afirmando-se no Acórdão nº 108-09.796 que a aplicação dos índices da ANFAC se estendiam também ao cálculo da Contribuição ao PIS e à COFINS, a PGFN reiterou e ratificou *todos os argumentos recursais anteriores para refutar a aplicação do referido índice como cálculo da base de cálculo das contribuições PIS/COFINS*

Dessa forma, o pedido da Fazenda Nacional é de manutenção integral do lançamento que restou reduzido pela aplicação do coeficiente ANFAC e, sob esta ótica, cabe, de fato, *definir como se determina a base de cálculo do lucro arbitrado em caso de apuração de omissão de receitas em pessoa jurídica que se dedique à atividade de factoring*, mas isto diante do contexto fático submetido à apreciação do Colegiado *a quo*, no qual está incluída a constatação de movimentação financeira mantida em contas bancárias de interpostas pessoas, ainda que o Colegiado *a quo* não tenha considerado este aspecto relevante para decisão em favor da aplicação do coeficiente que reduziu a base impositiva, e ainda que a PGFN não tenha suscitado esta evidência em sua argumentação recursal.

Tem-se o contexto fático submetido ao Colegiado *a quo* como único limite de apreciação nesta seara de julgamento porque não poderia esta Turma se pautar em aspectos acerca dos quais o sujeito passivo não produziu defesa regular nas instâncias administrativas ordinárias de julgamento, em inovação que estaria viciada por cerceamento ao direito de defesa, na forma do art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72. Mas, observado este limite, frente a um recurso de cognição ampla para avaliação de contrariedade à lei ou evidência de prova, este Colegiado, para avaliação da *compatibilidade ou não entre a decisão recorrida e a lei ou evidência de prova*, terá em conta o mesmo litígio submetido ao Colegiado *a quo*, do que resulta a conclusão, em linha com a orientação do Supremo Tribunal Federal ao norte transcrita, de que é possível conhecer do recurso *sob prisma diverso daquele em que hajam baseado o Colegiado a quo* e, inclusive, diverso do que tenha sido aventado em recurso especial. Ou seja, independentemente de manifestação específica no acórdão recorrido acerca do aspecto desconsiderado pelo Colegiado *a quo* e que esta Turma repute relevante para decisão da matéria, bem como de dialeticidade acerca do tema em recurso especial.

Esclareça-se, por fim, que o entendimento prevalente no sentido de que os Colegiados da Câmara Superior de Recursos Fiscais não apreciam prova foi construído no âmbito de sua competência de solucionar divergências jurisprudenciais, hipótese distinta da presente e que demanda o necessário alinhamento fático entre os acórdãos comparados. Somente se diferentes Colegiados dos CARF apreciarem fatos semelhantes estará excluída a possibilidade de as distintas soluções decorrem de circunstâncias específicas do caso concreto, evidenciando-se interpretação divergente da legislação tributária. Presente semelhança entre os casos analisados no acórdão recorrido e no(s) paradigma(s), o exercício da competência pelos Colegiados da CSRF não demandará exame de prova, circunscrevendo-se à determinação da interpretação da legislação tributária que deve prevalecer, e neste ponto sem limitação às interpretações contrastadas, permitindo-se a adoção de uma solução interpretativa distinta daquelas cogitadas pelos Colegiados que proferiram os acórdãos comparados.

Este o alcance da presente decisão de CONHECER do recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA

Declaração de Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli

Optei por apresentar a presente declaração de voto para evidenciar as razões pelas quais acompanhei o voto da I. Relatora quanto ao conhecimento, mas divergi no mérito.

Conforme relatado, o presente processo decorre de Autos de Infração que exigem IRPJ e Reflexos em razão da constatação de três infrações, assim sintetizadas:

(i) omissão de receitas referentes às operações relativas à empresa Importadora MM Ltda. (*item 01*);

(ii) omissão de receitas caracterizadas por movimentações financeiras realizadas por interpostas pessoas (*item 2*); e

(iii) omissão de receitas conhecidas, mas também apuradas em contas mantidas em nome de terceiros (*item 03*).

Após apresentação de defesa pelo contribuinte, houve decisão de primeira instância que manteve os lançamentos. Ato contínuo, foi realizada diligência requerida pelo antigo 1º Conselho de Contribuintes e, em seguida, foi proferido o acórdão recorrido, por meio do qual, por maioria de votos, decidiu-se pela redução da base imponible adotada pelo fisco, mediante aplicação dos índices de lucratividade de empresas de *factoring* veiculados pela ANFAC.

Mais precisamente, de acordo com o voto vencedor do acórdão recorrido:

- a) (...)
- b) O trabalho fiscal é válido, mas cabe redução do montante exigível e, diga-se de passagem, sem qualquer novação no feito, porque se trata tão somente de redução da base imponible.
- c) Sendo o direito positivo quem prescreve quais fatos são necessários à composição do fato-jurídico gerador de norma, uma vez conhecida a atividade comercial da Recorrente há que se aceitar a forma habitual de seu procedimento para aferição da renda como preceituada no inciso I do artigo 43 do CTN, em respeito ao

princípio da verdade material, um dos pilares não só do processo administrativo tributário como da própria administração tributária. Sua busca corresponde a retirar, da narrativa dos fatos, o fato em si.

d) (...)

e) Por isto, concluo que é necessária a redução da base imponible do IRPJ e da CSLL, para que sem fixadas de acordo com os índices de lucratividade das atividades de *factoring*, conforme veiculados pela ANFAC, para os trimestres de 1998. Conforme se verifica no site da Anfac (<http://www.anfac.com.br>) o fator para o 1º Trimestre de 1998 foi 4,50% e para o 4º Trimestre foi de 4,49%.

f) (...)

Como se percebe, o Colegiado *a quo* se valeu da premissa de que as receitas consideradas omitidas teriam por origem atividades de *factoring*, fato este que foi considerado suficiente para reduzir a base de cálculo com base nos índices ANFAC.

O silogismo empregado pela decisão, portanto, foi o seguinte: trata-se de autuação por receita omitida caracterizada por depósitos bancários mantidos em conta de terceiros. Ocorre, porém, que a contribuinte presta serviços de *factoring*. Assim, uma vez conhecida a sua atividade comercial, e existindo regramento regulatório próprio acerca da margem de lucro na atividade de *factoring*, determinou-se a aplicação dos índices ANFAC na quantificação da base de cálculo.

Em nenhum momento, ressalte-se, a interposição de pessoas para figurar como titulares das contas bancárias tomadas como parâmetro impediu ou prejudicou a adoção do racional em questão pelo Colegiado *a quo*. Dito de outros modos: a Turma Julgadora não deu relevância a este fato, considerando que os índices ANFAC se aplicam nesse caso concreto, afinal a empresa autuada é de *factoring*.

Nesse contexto, a Fazenda Nacional, após intimada do julgado, não opôs embargos de declaração, o que sinaliza seu entendimento de que não haveria nenhum vício no julgado, tal como a eventual omissão na análise dos impactos do uso de interpostas pessoas na aplicação dos índices ANFAC.

Também no seu Recurso Especial, interposto sob a égide do RICARF anterior e fundado na hipótese de contrariedade à lei, a PGFN limitou-se ao argumento de que a presunção de omissão de receitas utilizada pela fiscalização não admitiria a redução da base de cálculo com base nos índices ANFAC por falta de previsão legal e por questão de isonomia.

Vale dizer: a interposição de pessoas nas contas bancárias não foi, novamente, objeto de nenhuma insurgência.

Nesse estado de coisas, forçoso concluir que a apreciação do recurso especial fazendário deveria se restringir à matéria julgada e recorrida, qual seja, *a aplicação ou não dos índices ANFAC na hipótese de tributação mediante arbitramento feito contra empresa de factoring*. É este o objeto do recurso especial, na linha, aliás, do que foi reconhecido pelo próprio juízo prévio de admissibilidade recursal (fl. 1.394/1.395).

Ocorre, porém, que muito embora o presente julgamento, em um primeiro momento, tenha se iniciado com essa correta delimitação da lide, por ocasião da votação do

mérito recursal, a utilização de contas bancárias em nome de terceiros foi enfatizada e invocada como fundamento autônomo para negar a aplicação dos índices ANFAC nessa situação particular.

A discussão, portanto, tomou novos rumos, o que ensejou uma votação específica para decidir se a matéria em questão, deveria ou não ser conhecida. Foi, então, decidido, por voto de qualidade, que essa *nova matéria*, qual seja, a “*aplicação do índice ANFAC, considerando a interposição de pessoas nas contas bancárias auditadas*”, também integraria a lide, devendo ser apreciada de forma autônoma.

Nesse ponto, o presente Julgador acompanhou a divergência, votando pelo não conhecimento, justamente por tratar-se de matéria que, repita-se, além de não ter sido enfrentada pela decisão de segundo grau, sequer foi prequestionada pela Recorrente.

Ainda que o presente recurso tenha sido admitido à luz das normas regimentais anteriores, que realmente autorizava a PGFN a interpor recurso especial de decisão não unânime na hipótese (genérica) de *contrariedade à lei*, a necessidade do devido prequestionamento sempre foi contemplada, inclusive de forma expressa pelas normas processuais anteriormente vigentes⁵, mas isso não foi observado nesse caso concreto.

A decisão, então, pelo conhecimento recursal nesses termos, além de infringir diretamente as regras regimentais (antigas e vigentes) do CARF, implica também uma verdadeira supressão de instância, bem como cerceia o direito de defesa da contribuinte.

Por mais incômodo que se possa ter da interposição de pessoas para figurar como titular de conta corrente que, na verdade, é da própria contribuinte – e aqui o presente Julgador se inclui –, a ausência de provocação para que o Colegiado a quo analisasse diretamente essa circunstância, somado à falta de prequestionamento por parte Recorrente, que não embargou o acórdão recorrido e não invocou essa tese no seu Apelo, deveria ter ensejado o reconhecimento da preclusão da matéria.

É justamente por essas razões que votei por negar conhecimento a esta inédita matéria, levantada de ofício apenas no julgamento, lembrando, aqui, da clássica frase de Eros Grau: “*vamos à Faculdade de Direito aprender direito, não justiça. Justiça é como a religião, a filosofia, a história*.”⁶.

Finalmente, cumpre destacar que, como fui vencido no conhecimento, o presente Julgador viu-se no dever institucional de apreciar a matéria, independentemente de sua total discordância de como ela foi posta para julgamento. Nesse sentido, acompanhei o voto

⁵ Veja, a propósito, o disposto no artigo 5º, § 5º, da Portaria MF nº 55 de 16/03/1998:

“Art. 5º - Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais julgar recurso especial interposto contra:

I – decisão não unânime de Câmara de Conselho de Contribuintes, quando for contrária a lei ou à evidência de prova

(...)

§1º - No caso do inciso I, o recurso é privativo do Procurador da Fazenda Nacional; no caso do inciso II, sua interposição é facultada também ao sujeito passivo.

(...)

§5º - Somente poderá ser objeto de apreciação e julgamento matéria prequestionada, cabendo ao recorrente demonstrá-la, com precisa indicação das peças processuais”

⁶ cf. EROS GRAU. “Por que tenho medo dos juízes”. São Paulo: Malheiros. 2013. Página 19.

divergente por concordar com o entendimento no sentido de que a interposição de pessoas para simular a titularidade da conta bancária, realmente afasta a convicção de que a origem dos recursos lá creditados seja efetivamente de atividades de *factoring*, devendo o fisco se valer da regra ordinária do arbitramento, como foi o procedimento adotado.

É a declaração.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Declaração de Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado

Com a devida vênia do r. entendimento da d. relatora, acompanhei-a pelas conclusões quanto ao conhecimento, nos termos da declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa, e divergi do seu entendimento quanto ao mérito do recurso.

Com efeito, não vejo como utilizar o fato ANFAC como instrumento para aferição da receita bruta tributável da pessoa jurídica que tem a atividade de factoring nos casos em que a receita não se encontra devidamente reconhecida e registrada em seus livros contábeis e sua apuração decorre da constatação de créditos e depósitos bancários de origem não comprovada.

A i. relatora pondera no seu voto que, *verbis*:

A atividade de factoring (fomento mercantil ou comercial) é conceituada como “uma atividade comercial caracterizada pela aquisição de direitos creditórios, por um valor à vista e mediante taxas de juros e de serviços, de contas a receber a prazo” (<https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/entenda-o-que-e-factoring,7b1a5415e6433410VgnVCM1000003b74010aRCRD>, acesso em 20.10.2020)

Nesse contexto -- isto é, no caso de pessoa jurídica cuja atividade consista exatamente a adquirir direitos creditícios e, sabidamente, se remunerar por meio de uma parte do valor do crédito efetivamente recebido -- não se revela razoável interpretar que o valor integral dos depósitos seja “receita bruta da atividade”.

E nem é esta a redação do artigo 42 da Lei 9.430/1996. O dispositivo apenas diz que os valores creditados em conta caracterizam omissão de receita, mas o quanto desse valor que realmente consistirá em receita omitida dependerá da atividade. Se é verdade que, na grande maioria dos casos, o valor do depósito poderá ser automaticamente considerado receita da atividade omitida, haverá exceções, como a do caso dos autos, quando, pela própria natureza das operações a que se dedica a pessoa jurídica, não se possa considerar que o valor do depósito seja a receita da atividade omitida.

Com todo o respeito ao entendimento da relatora, a hipótese de presunção legal de omissão de receitas, prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, não deixa espaço para qualquer juízo de ponderação quanto ao tratamento tributário aplicável.

Eis o que dispõe a lei, *verbis*:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

[...]

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

[...]

(grifei)

Como se extrai do dispositivo, não comprovada a origem do recurso depositado, caracteriza-se a omissão de receitas. Por outro lado, comprovada a origem de recursos que não tenham sido oferecidos anteriormente à tributação, estes valores serão tributados de acordo com as normas aplicáveis à espécie.

No caso das atividade de factoring há bastante tempo restou definido pela Receita Federal que a receita a ser tributada corresponde à diferença entre o valor de face do título e o valor realmente pago, nos termos do PN.Cosit nº 51, de 18/09/1994, *verbis*:

ATO DECLARATÓRIO NORMATIVO COSIT N 51, DE 28 DE SETEMBRO DE 1994

(Publicado(a) no DOU de 30/09/1994, seção , página 14847)

Alienação de duplicata a empresa fomento comercial (factoring).

O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso de suas atribuições, e com base no que dispõem os arts. 226 e 242 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994,

Declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal e aos demais interessados que:

I – a diferença entre o valor de face e o valor de venda oriunda da alienação de duplicata a empresa de fomento comercial, (factoring), será computada como despesa operacional, na data da transação;

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.

Portanto, para que seja aplicável o disposto no § 2º do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, nos casos de operações de factoring cuja receita não tenha sido reconhecida/tributada, revela-se imprescindível que o contribuinte comprove não apenas que a operação se origina de uma operação típica, como comprove o valor pago pelo título, de sorte a considerar apenas a diferença como receita tributável.

Fora tal circunstância não há espaço para aplicação de qualquer outro fator de ponderação, por mais razoável que se afigure, quando constatados créditos bancários de origem não comprovada, movimentados em nome da empresa de factoring. Neste caso, aplica-se pura e simplesmente o disposto no caput do art. 42 da Lei nº 9.430/1.996, que trata a ocorrência como omissão de receitas.

Ou seja, para que a contribuinte comprove que o crédito decorre de uma operação de factoring há que apresentar os elementos de prova tanto do custo de aquisição do título quanto da origem do recebimento, vinculando-os, de forma a apurar a receita correspondente à dita operação.

Por outro lado, nos casos de arbitramento de lucros, a lei estabelece textualmente a aplicação do percentual para definição da base tributável do lucro presumido, acrescido de 20%, nos termos dos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.249/1995, *verbis*:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;

b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;

III - trinta e dois por cento, para as atividades de: (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e

citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

d) **prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).**

e) prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

IV - 38,4% (trinta e oito inteiros e quatro décimos por cento), para as atividades de operação de empréstimo, de financiamento e de desconto de títulos de crédito realizadas por Empresa Simples de Crédito (ESC). (Incluído pela Lei Complementar nº 167, de 2019)

§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

§ 3º As receitas provenientes de atividade incentivada não comporão a base de cálculo do imposto, na proporção do benefício a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus.

§ 4º O percentual de que trata este artigo também será aplicado sobre a receita financeira da pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, quando decorrente da comercialização de imóveis e for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

Art. 16. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta, quando conhecida, dos percentuais fixados no art. 15, acrescidos de vinte por cento.

Parágrafo único. No caso das instituições a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, o percentual para determinação do lucro arbitrado será de quarenta e cinco por cento.

(grifei)

A lei estabeleceu percentuais diferenciados, conforme a natureza da atividade, para fins de apuração do lucro arbitrado que incide sobre a receita bruta conhecida, que inclui a que foi formalmente reconhecida e/ou comprovada como decorrente da atividade exercida, acrescida das apuradas, inclusive com base em presunções legais, como a do art. 42, caput da Lei nº 9.430/1996.

Nota-se que, o próprio legislador diferenciou a tributação segundo a atividade exercida e, uma vez apurada a omissão de receitas, seja pelo método direto, seja por presunção legal, sobre ela se aplica o percentual de determinação do lucro. Ou seja, em nenhuma hipótese é

possível aplicar um fator de ponderação, não previsto na lei, com vistas a modular o montante da receita omitida apurada com base em presunção legal.

Por bem analisar a mesma situação em caso análogo, reproduzo as considerações do voto vencedor do Acórdão nº 1302-001.078, de 07/05/2013, do i. conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, notadamente quanto à utilização do fator ANFAC nesses casos, *verbis*:

No mérito, a procedência do arbitramento do lucro é irrefutável, pois, primeiramente, a recorrente não podia optar pela apuração do IR sobre o lucro presumido, o que, por si só, já justificaria o arbitramento do lucro, mas soma-se a isso o fato de que apenas 6,48% da movimentação bancária da recorrente era escriturada. Todavia, isso não é tudo, pois a recorrente não possuía escrituração analítica dos livros contábeis em 2007. Assim, estamos diante de um rosário de motivos que levavam ao arbitramento do lucro, seja pela opção indevida pelo lucro presumido, seja pela escrituração imprestável.

A recorrente repisa questões já devidamente enfrentadas pela DRJ, a começar por sustentar uma força probatória dos borderôs por ela juntados aos autos, os quais, conforme sustentou a decisão recorrida, foram devidamente analisados pela Fiscalização, sendo que a autoridade lançadora concluiu que tais documentos não continham elementos hábeis a identificar a origem dos depósitos. Ademais, a recorrente não articula qualquer defesa em que ficasse demonstrado o valor probante de tais documentos.

Por sua vez, a recorrente se equivoca ao sustentar que deveria a Fiscalização diligenciar junto aos clientes da recorrente, a fim de verificar se os borderôs correspondiam a operações de factoring. Ocorre que o art. 42 da Lei 9.430/95 inverte o ônus da prova, pois cabe a contribuinte comprovar, com documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em suas contas bancárias..

Novamente a recorrente se equivoca sobre de quem era ônus da prova. Refiro-me aos ED no montante de R\$ 9.443.291,31, cujos os beneficiários eram pessoas físicas, logo, cabia à recorrente prova que se tratavam de operações efetivamente de fomento mercantil, o que poderia ser feito demonstrando trata-se (sic) essas pessoas físicas de empresários individuais ou prestadores de serviços. A recorrente foi intimada em 11/03/2012, mas não trouxe aos autos que provassem se tratar de operações de fomento mercantil.

Quanto à interpretação que a recorrente faz do art. 42 da Lei 9.430/96, essa não encontra amparo doutrinário nem jurisprudencial, pois a presunção legal é técnica bastante utilizada na legislação tributária, sendo que dois são os seus efeitos, primeiro revelasse um fato desconhecido pela apuração de um fato conhecido (indício), segundo, inverte-se o ônus da prova, cabendo ao contribuinte desconstituir, com provas idôneas, a ilação autorizada em lei. É assim no saldo credor de caixa, no passivo fictício, no suprimento de numerário, como também, no depósito bancário não comprovados do art. 42 em tela.

Quanto ao uso parcial do factor ANFAC pela Fiscalização, por entender que deveria ser aplicado sobre toda a receita omitida, cabe esclarecer que a recorrente foi extremamente beneficiada por um grave equívoco da Fiscalização, o qual reduziu indevidamente a base tributável e o valor a ser lançado, se não vejamos o que se segue.

O lucro arbitrado divide-se em duas modalidades de apuração a depender de ser ou não conhecida a receita bruta. O art. 51 da Lei nº 8.981/95 determina a forma de apuração do lucro arbitrado quando não conhecida a receita bruta; por sua vez, aplica-se o art. 16 da Lei nº 9.249/95, quando conhecida a receita bruta. Nessa última hipótese, o lucro arbitrado é calculado da mesma forma que o lucro presumido, apenas com a majoração de 20% dos percentuais a serem aplicados sobre a receita bruta.

O lançamento do IRPJ, consubstanciado nos autos de infração em tela., deu-se sobre o lucro arbitrado calculado na forma do art. 16 da Lei nº 9.249/95 (base legal do art. 532 do RIR/99 citado no auto de infração), ou seja, quando a receita bruta é conhecida. 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 (nesse caso, logicamente, compensa-se no próprio auto de infração o valor antes pago por outra modalidade de apuração), seja ela apurada em processo de fiscalização, como no caso da omissão de receita por depósitos bancários de origem não comprovada do presente caso.

No caso em tela, a parte mais significativa da receita bruta foi apurada por presunção legal, com base no art. 42 da Lei nº 9.430/96, que assim dispõe:

[...]

Os valores que ingressaram na conta bancária da contribuinte e que ela não conseguiu comprovar a origem dos recursos são, por presunção legal, receita da contribuinte. Vale lembrar que estamos diante de um presunção legal juris tantum (relativa) e que poderia ser ilidida pelo contribuinte com a apresentação de provas. Todavia, o contribuinte (sic) não logrou desconstituir a presunção legal, de tal sorte que, uma vez comprovado o indício (depósitos bancários de origem não comprovados), a lei determina que se presuma que tais valores são receita bruta. Assim sendo, há que incidir o percentual previsto em lei (38,4%), para fins de cálculo do lucro arbitrado.

Não obstante, preferiu a Turma a quo afastar a aplicação da lei e determinar (sic) que sobre o valor dos depósitos bancários fosse aplicado um outro índice o Fator ANFAC, sem qualquer amparo legal. Assim, por exemplo, para as receitas de janeiro de 2007, em vez de aplicar o percentual legal de 38,4%, a Turma a quo determinou que se aplicasse o percentual de 3,95% Fator ANFAC.

Aliás, vale ressaltar que, se hoje fosse permitido às Factoring, optarem pelo lucro presumido, nem assim, elas teriam um tratamento tão privilegiado como aquele concedido pela Turma a quo, já que o percentual do art. 15 (aplicável tanto para o lucro presumido como para a base estimada) é de 32%.

Ad argumentandum tantum, ainda que fosse possível ultrapassar tamanha ilegalidade, vale ressaltar que **sequer o Fator ANFAC serve para os propósitos buscados pelo acórdão recorrido**. Como bem frisa Eduardo Fortuna (in Mercado Financeiro, Produtos e Serviços, ed. Qualitymark, 16ª ed., p. 781), **o Fator de compra ANFAC "é o resultado de uma série de contas, pois considera a própria formação de preços de compra dos direitos de crédito, as taxas de juro praticadas no mercado e outros custos, tais como despesas administrativas e impostos, além da margem de lucratividade desejada"**. Ou seja, o Fator de compra ANFAC sequer representa a margem de lucro líquido das Factoring.

Vale também ressaltar que, ao assim decidir, a Turma a quo igualou o lucro arbitrado do IRPJ à base arbitrada da CSLL, quando se sabe que, em caso de receita bruta conhecida (como no presente caso), o lucro arbitrado do IRPJ nunca será igual à base arbitrada da CSLL, pois os percentuais de arbitramento (que incide sobre a receita bruta) são diferentes, conforme disposição expressa de lei.

Ademais, o julgado também igualou o lucro arbitrado do IRPJ às bases tributáveis do PIS e da Cofins. Ora, nem mesmo o art. 10, § 3º, do Decreto nº 4.524/02, teria o condão de igualar tais bases. Ocorre que o lucro arbitrado (com base em receita bruta conhecida) é calculado pela aplicação de um percentual legal sobre a receita bruta e, a

esse produto, soma-se pela totalidade eventuais ganho de capital e outros rendimentos tributáveis.

Tal percentual não arbitra exatamente o lucro, mas custos e despesas (sic), de tal forma que, quando a lei determina que se aplique o percentual de 38,4% sobre a receita bruta da Factoring para calcular o seu lucro arbitrado, na verdade, a lei está arbitrando custos e despesas no montante de 61,6% da receita bruta conhecida (lucro é receita menos custos e despesas), pois a base impositiva do IRPJ continua sendo o lucro, o rédito, o acréscimo patrimonial, nos termos do art. 43 do CTN.

Já a base impositiva da Cofins e do PIS nunca será o lucro, o rédito ou o acréscimo patrimonial, mas sim a receita bruta ou o faturamento por expressa disposição constitucional (arts. 195 e 239). Ora, por mera liberalidade, o legislador permitiu que as atividades de Factoring considerassem como receita bruta, para fins de apuração da Cofins e da contribuição para o PIS, a diferença entre o valor de aquisição e o valor de face do título ou direito creditório adquirido, algo bem próximo, ao que seria um lucro bruto da atividade, mas bem diferente do que seria o lucro, o rédito ou acréscimo patrimonial, base impositiva do IRPJ.

Digo por mera liberalidade, pois o valor de aquisição do título está para empresa de Factoring como o valor de aquisição do sapato está para uma sapataria, ambos são custo. A sapataria compra o sapato, por exemplo, por R\$ 100, e vende por R\$ 150, esses R\$ 150 são a receita bruta da sapataria. Da mesma forma, a empresa de Factoring adquire o título por R\$ 100 (pela aplicação do FATOR sobre o valor de face) e depois o liquida por R\$ 150 (valor de face), esses R\$ 150 são receita bruta da empresa. Exclusivamente, para fins de apuração da Cofins e PIS, o referido decreto permitiu que se considerasse receita bruta da Factoring a diferença entre o valor de face e o valor de aquisição do título/direito creditório. Esse tratamento diferenciado também foi dado a outras atividades, como por exemplo, revendedores de automóveis usados (Lei nº 9.716/98). Por quê? Não se sabe.

Se para valores devidamente escriturados e lastreados em documentos idôneos, o art. 10, § 3º, do Decreto nº 4.524/02 determinou que se considerasse a receita bruta da Factoring a diferença entre o valor de face do título e o seu custo de aquisição; para os casos de omissão de receitas fundadas em depósitos bancários de origem não comprovada, o art. 42 da Lei nº 9.430/96 determinou que se considerasse receita bruta o valor de tal depósito. A norma do art. 10, § 3º, do Decreto nº 4.524/02 vale quando se tem escriturado tanto os ingressos (liquidação dos títulos) como as saídas (aquisição dos títulos), mas não para a situação ora sub examine, onde além de ter sido considerada imprestável ou inexistente (por falta de apresentação) a escrituração, a receita foi apurada por presunção legal.

Assim, diante de todo o exposto verifica-se que falta amparo legal ao procedimento adotado pela Fiscalização de aplicar o Fator de compra ANFAC sobre os valores das omissões de receita. Saliente-se que nem sequer poder-se-ia alegar que a decisão se baseou em juízo de equidade, pois, nos termos do § 2º do art. 108 do CTN, o emprego da equidade não pode resultar em dispensa do pagamento de tributo.

De todo o exposto, entendo que, em nenhum caso é possível a utilização do fator ANFAC como instrumento de determinação da receita bruta tributável das empresas que exercem a atividade de factoring, sejam elas apuradas de forma direta ou por meio de presunção legal. Ou a empresa comprova a existência de uma operação de factoring com os elementos necessários para identificar o valor desembolsado como custo de aquisição do título e o valor de face do mesmo e demonstra a sua receita efetiva ou todo o valor recebido deve compor a receita bruta da atividade, seja por apuração direta, seja por presunção legal.

Pelas razões apresentadas, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

Declaração de Voto

Conselheira: Junia Roberta Gouveia Sampaio

Conforme exposto no voto da Relatora, trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional de decisão não unânime de Câmara de Conselho de Contribuintes, **por contrariedade a lei**. O referido recurso estava previsto no artigo 5º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, vigente à época, aprovado pela Portaria nº 55, de 16 de março de 1998.

Na ocasião do julgamento, acompanhei a relatora para conhecer do Recurso Especial, nos estritos limites questionados pela Procuradoria da Fazenda Nacional. No entanto, a posição da Relatora restou vencida, em face da manifestação apresentada pela Conselheira Edeli Pereira Bessa que entendeu possível conhecer o recurso de forma ampla para admitir a análise pelo colegiado da inaplicabilidade do índice ANFAC naquelas hipóteses em que ficar demonstrado tratar-se de movimentação bancária em contas de terceiro.

Antes de passar a análise da abrangência da admissibilidade do recurso é importante fazer um breve histórico da lide.

O processo refere-se à autos de Infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. A autuação foi efetuada da seguinte forma:

Item 01 – Receitas omitidas apuradas a partir das operações mantidas à margem da escrituração com a correspondente aplicação da multa de 150%. Justifica a fiscalização nas operações cujo cliente é a empresa Importadora MM Ltda e que se tratam de “operações efetivamente realizadas e que não estão contempladas nos documentos fiscais emitidos e escriturados.

Item 02 – Movimentações financeiras realizadas por interpostas pessoas, foi lançado, com multa agravada, o montante creditado em contas bancárias, os quais não teriam sido comprovados mediante documentação hábil e idônea.

Item 03 – Receitas conhecidas a partir das contas bancárias mantidas em nome de terceiros. Apurada a diferença entre a ficha 32 da Declaração Retificada do cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS da declaração retificadora. Nesse ponto, foi imputada a multa de 75%.

Cientificado, o contribuinte apresentou impugnação aos autos de infração, na qual alegou preliminarmente:

- a) Impossibilidade de utilização das informações da CPMF para constituição do crédito tributário;
- b) o MPF carecia de formalidades essenciais;
- c) Em razão da imprestabilidade do MPF restou caracterizada a denúncia espontânea;
- d) cerceamento do direito de defesa, uma vez que o arbitramento do lucro em 38,4% da totalidade dos depósitos não tem amparo legal.

Quanto ao mérito alegou que:

- a) Nas empresa empresas de factoring a receita bruta é a diferença entre o valor de aquisição e o valor de face do título ou direito adquirido, motivo pelo qual não seria possível considerar como receitas a totalidade dos depósitos;
- b) é inaceitável o arbitramento do lucro antes a existência de contabilidade regular, o que, em momento adequado, foi apresentado ao fisco;
- c) o fisco esta cobrando Imposto de Renda sem prova material da ocorrência do fato gerador.
- d) não ficou configurado o dolo, fraude ou simulação, motivo pelo qual seria incabível a aplicação da multa qualificada de 150%;
- e) a multa de ofício deveria ser reduzida a 20% e os juros de mora a 1% ao mês, afastando-se a SELIC.
- d) Mesmo que a receita bruta fosse calculada corretamente não incidiram as contribuições ao PIS e COFINS tendo em vista o disposto no Ato Declaratório Normativo nº 3/09 é equivocado.
- f) Requereu a realização de perícia.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília negou provimento à impugnação para manter o lançamento. Diante da referida decisão, a contribuinte interpôs o Recurso Voluntário no qual reiterou as alegações já suscitadas quando da impugnação.

Em 30 de maio de 2006, a oitava câmara do primeiro conselho de contribuinte decidiu converter o processo em diligência nos termos do voto da Conselheira Relatora Karem

Jurendini Dias, para que, tendo em vista trata-se de atividade de factoring, a fiscalização verificasse (fl 1344 numeração do e-processo):

I – se é plausível admitir que toas as receitas tributáveis da Recorrente são oriundas da atividade de factoring;

II – Caso negativo, segregar as receitas de factoring das demais, se possível.

III – Averiguar o percentual do lucro da atividade de *factoring*, inclusive com a análise dos contratos anexados aos presentes autos. Sobre esse aspecto, às fls. 212, a contribuinte, em resposta a intimação, informa que entregou extratos bancários e que estava anexando relatórios de movimento/extrato de conta corrente de cada negócio, alguns contratos (ex. fls. 231/296, dentre outros, informes sobre a atividade de *factoring* e relação de clientes (fls. 297), o que daria conhecimento ao fisco da exata apuração dos rendimentos auferidos.

Em resposta, a fiscalização apresentou o relatório de fls. 1348/1349, com as seguintes observações:

I – se é plausível admitir que toas as receitas tributáveis da Recorrente são oriundas da atividade de factoring;

Resposta: Ante todos os fatos e circunstâncias devidamente evidenciados nos autos, onde em relação a maior parte dos depósitos/créditos processados em contas correntes bancárias, mantidas em nome de interpostas pessoas, não foram apresentados documentos hábeis e idôneos de lastro, ensejando à mensuração das receitas por indícios tipificados na legislação, não posso afirmar, senão por presunção, que todas as receitas são efetivamente oriundas da atividade de factoring.

II – Caso negativo, segregar as receitas de factoring das demais, se possível.

Resposta: Em face aos fatos já referidos na resposta anterior, entendo não ser factível, com a segurança necessária, a segregação das receitas de *factoring* das demais. Podemos segregar as receitas comprovadas por documentos das mensuradas apenas por indícios tipificados na legislação tributária.

III – Averiguar o percentual do lucro da atividade de factoring, inclusive com a análise dos contratos anexados aos presentes autos. Sobre esse aspecto, às fls. 212, a contribuinte, em resposta a intimação, informa que entregou extratos bancários e que estava anexando relatórios de movimento/extrato de conta corrente de cada negócio, alguns contratos (ex. fls. 231/296, dentre outros, informes sobre a atividade de factoring e relação de clientes (fls. 297), o que daria conhecimento ao fisco da exata apuração dos rendimentos auferidos.

Resposta: No cenário colocado, onde, ressalte-se mais uma vez, deixaram de ser exibidos os documentos em relação a maior parte das movimentações financeiras indicadas em extratos de contas correntes bancárias, fatos obviamente também não refletidos na escrita comercial e fiscal, ensejando, por consequência, a apuração dos resultados pelas regras do lucro arbitrado, não vislumbro, com devida vênia, como averiguar, agora, o percentual do lucro da atividade de factoring. Se a luz dos assentos disponibilizados à fiscalização isso fosse possível, teríamos assim procedido quando de sua realização. Oportuno registrar, ante ao colocado no presente questionamento, que todos os elementos disponibilizados à fiscalização estão acostados ao processo, e que não identificamos, nos elementos que se seguiram a autuação, nenhum novo documento que possibilitasse a apuração do lucro na forma demandada.

Inobstante o resposta da diligência solicitada, a Turma, no julgamento de mérito, por maioria, acompanhou a relatora no sentido de que a base de cálculo deveria ser apurada de acordo com os índices disponibilizados pela ANFAC, conforme o trecho abaixo transcrito:

O trabalho fiscal é válido, mas cabe redução do montante exigível e, diga-se de passagem, sem qualquer novação no feito, porque se trata tão somente de redução da base imponible.

Sendo o direito positivo quem prescreve quais fatos são necessários à composição do fato-jurídico gerador de norma, uma vez conhecida a atividade comercial da Recorrente, há que se aceitar a forma habitual de seu procedimento para aferição da renda como preceituada no inciso I do artigo 43 do CTN, em respeito ao princípio da verdade material, um dos pilares não do processo administrativo tributário como da própria administração tributária. Sua busca corresponde a retirar, da narrativa dos fatos, o fato em si.

(...)

Por isto, concluo que é necessária a redução da base imponible do IRPJ e da CSLL, para que sem fixadas de acordo com os índices de lucratividade das atividades de *factoring*, conforme veiculados pela ANFAC, para os trimestres de 1998. Conforme se verifica no site da Anfac (<http://www.anfac.com.br>) o fator para o 1º Trimestre de 1998 foi 4,50% e para o 4º Trimestre foi de 4,49%.

Diante do exposto, percebe-se que a decisão recorrida **assumiu a premissa de que era possível a aplicação do índice ANFAC, mesmo naquelas hipóteses em que os depósitos foram efetuados em conta de terceiro.** Sendo assim, o fato dos depósitos terem sido realizados em conta de terceiros foi tomado por irrelevante. Era, portanto, evidência de prova cuja análise seria imprescindível ao deslinde da questão suscitada.

No entanto, após intimada, a Procuradoria da Fazenda **não opôs embargos de declaração para suscitar a omissão ou contradição quanto ao decidido e a Resolução antes proposta.**

Além disso, ao interpor o Recurso Especial (fls. 1390/) se limitou a alegar que: a) o arbitramento do lucro não é penalidade e, nestes termos, não está sujeito à norma do artigo 112 do CTN; b) que o arbitramento do lucro está disciplinado na Lei nº 9.249/95 e que não é aplicável a equidade na mensuração da base de cálculo uma vez que há dispositivo expresso de lei disciplinando a matéria.

O despacho de admissibilidade de fls. 1398 (numeração do e-processo) se limitou ao reconhecimento de que tratava-se de decisão não unânime e que se trataria, em tese, de **hipótese de contrariedade a lei.**

O contribuinte, por sua vez, opôs embargos declaratórios (fls. 1416/1423 numeração do e-processo) para que fosse corrigida a omissão quanto a redução da base de cálculo em relação ao PIS e Cofins, ao qual foi dado provimento (decisão de fls. 1442/1451)

Diante da decisão proferida nos embargos declaratórios opostos pelo contribuinte, a Procuradoria apresentou Recurso Especial complementar (fls. 1456/1457) no qual **se limita a**

ratificar as razões apresentadas no recurso especial já apresentado para refutar a aplicação do índice Anfac em relação às contribuições ao PIS e COFINS.

Da mesma forma, o despacho de admissibilidade adicional (fls. 1575), ratifica a admissibilidade anterior, nos seguintes termos:

Cuida-se, portanto, de verificar a admissibilidade do recurso complementar, que apenas se reportou ao anterior, para alcançar, como destacado no despacho acima, as bases de cálculo do PIS e da COFINS.

A decisão em embargos foi recebida pela Fazenda Nacional em 11/08/2009, que apresentou, tempestivamente, o recurso especial em 13/08/2009 (fls. 1.452/1.455).

Transcreve-se, a seguir, a íntegra do novo recurso, para que restem consignados o seu fundamento e pedido (grifos no original):

(...)

Destaque-se que o recurso especial original apresentado pela Fazenda Nacional **foi regularmente admitido**, sendo que naquela peça processual a recorrente expressamente questiona a utilização do índice ANFAC, nos seguintes termos (fls. 1.394/1.395 do processo digital):

Restou assentado no r. acórdão combatido que a base tributável deverá ser obtida pela aplicação de índices de lucratividade fornecidos pela entidade privada ANFAC.

Utilizou-se o nobre julgador do chamado Fator ANFAC, cuja descrição oferecida no sítio eletrônico é a seguinte:

"O Fator ANFAC, publicado diariamente pela ANFAC no seu site, constitui um preço de referência para o mercado (mero parâmetro) e para as empresas de fomento nas suas relações com as empresas-clientes. Na constituição do fator, preço pelo qual são negociados os direitos creditórios resultantes das vendas mercantis, são levados em conta sete itens: custo-oportunidade do capital próprio, custo do financiamento (hipótese de suprir-se com crédito bancário), custos fixos, custos variáveis, impostos, despesas de cobrança e expectativa de lucro. O Fator é a precificação da compra de créditos, computando-se todos os itens de custeio de uma sociedade de fomento. O custo-oportunidade leva em conta quanto o empresário ganharia com seus recursos se, em vez de usá-los para fomentar empresas, os usasse para outras operações (CDB, RDB, letra de câmbio etc.). A ANFAC utiliza como indicativo do cálculo do fator o CDB (título de instituição financeira com taxa de juro prefixada por 30 dias e pós-fixada para prazo superior a 90 dias). A empresa de fomento mercantil pode, eventualmente, contratar empréstimo bancário para ajustar o seu fluxo de caixa".

Verifica-se, destarte, que o emprego do malsinado índice de lucratividade (mero parâmetro orientador de atividade privada de factoring por entidade de direito privado) não é capaz de revelar o lucro real de entidade que desenvolva fomento mercantil.

Na hipótese vertente foi realizado o arbitramento do lucro, método pelo qual não se busca atingir valor mais próximo possível do lucro real, como pretende a decisão recorrida, mas, apenas, permitir a tributação do contribuinte que descumpra obrigações tributárias acessórias.

O lucro arbitrado não pode ser obtido pela aplicação de supostos índices de lucratividade apresentados por entidade privada, mas tão somente pelos percentuais estabelecidos em lei.

O r. acórdão mesclou o método de cálculo da base imponible pela técnica do lucro arbitrado e pela pretensa técnica de lucro real, sistemática que não encontra guarida na legislação vigente.

Verifica-se, portanto, que a matéria foi suscitada no recurso especial original, o que permite concluir que a adoção do índice, a partir da decisão em embargos, atinge os lançamentos a título de PIS e COFINS, pela relação de causa e efeito existente com os lançamentos primários.

Nota-se, portanto, que os argumentos originais **podem ser aplicados** à inovação reconhecida pelo Despacho da CSRF, razão pela qual constata-se que estão presentes os requisitos de admissibilidade do recurso.

Assim, em atendimento ao referido Despacho conclui-se, para fins de saneamento do processo, que deva ser dado **SEGUIMENTO** ao recurso especial complementar da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Verifica-se, assim, que a matéria relativa **à impossibilidade de aplicação do índice ANFAC quando a movimentação bancária tiver sido efetuada em conta de terceiro não foi objeto de questionamento por parte da Fazenda Nacional** e, por esse motivo, não pode ser conhecida nos estreitos limites do Recurso Especial.

Mesmo que se trate de hipótese recursal de admissibilidade mais abrangente do que o recurso especial de divergência, **o prequestionamento é requisito de admissibilidade**, conforme disposto expressamente no artigo 5º, § 5º, da Portaria MF nº 55 de 16/03/1998. Confira-se:

Art. 5º - Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais julgar recurso especial interposto contra:

I – decisão não unânime de Câmara de Conselho de Contribuintes, quando for contrária a lei ou à evidência de prova

(...)

§1º - No caso do inciso I, o recurso é privativo do Procurador da Fazenda Nacional; no caso do inciso II, sua interposição é facultada também ao sujeito passivo.

(...)

§5º - **Somente poderá ser objeto de apreciação e julgamento matéria prequestionada, cabendo ao recorrente demonstrá-la, com precisa indicação das peças processuais.** (grifamos)

Dessa forma, entendo, data vênia, que não é possível o conhecimento de matéria autônoma que não foi suscitada em embargos de declaração ou mesmo em Recurso Especial. Além disso, *ad argumentandum tantum*, caso a matéria relativa ao fato dos depósitos terem sido realizados em conta de terceiros tivesse sido prequestionada, não estaríamos diante de hipótese de **“contrariedade à lei”**, mas decisão proferida contra **“evidência de prova”**, matéria que desborda dos limites do despacho de admissibilidade.

A jurisprudência da CSRF já reconheceu, em diversos precedentes, que o prequestionamento é pressuposto recursal do Recurso Especial por contrariedade a lei, conforme se verifica pelas ementas abaixo transcritas:

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. FALTA DE INTERESSE DE AGIR E FALTA DE PREQUESTIONAMENTO

Recurso Especial que se insurge contra lei ou evidência de prova, na qual menciona prova que desde sempre constou nos autos e cuja alegação não faz parte da lide. **O Recurso Especial não deve ser conhecido, mormente quando não há interesse de agir, uma vez que a conferência requisitada já foi determinada no acórdão recorrido.** (Acórdão nº 9101-001.899, Sessão: 20/03/2014, Rel. Karem Jureidini Dias)

PAF REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE DE RECURSO.

Não deve ser conhecido o recurso especial quando não demonstrada a contrariedade à lei ou evidência de prova.

Do voto do Conselheiro Relator Manoel Coelho Arruda Junior destaca-se o seguinte trecho:

O recurso é tempestivo, foi interposto por parte legítima, está devidamente fundamentado. Passo a examinar os requisitos de admissibilidade que na época estavam previstos no artigo 5º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, vigente à época, aprovado pela Portaria nº 55, de 16 de março de 1998, a seguir transcrito:

Art. 5º. Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais julgar recurso especial interposto contra:

*I – decisão não unânime de Câmara de Conselho de Contribuintes, quando foi contrária à lei ou à evidência de prova;*e

II – (...)

Para que se possa dizer que a decisão recorrida foi contrária a determinado dispositivo de lei, requisito necessário para desafiar recurso especial, **é necessário que referida norma, ainda que em razão de embargos de declaração, seja levada em consideração quando do julgamento do acórdão recorrido.** Não se pode dizer que o acórdão recorrido contrariou o artigo 14, da Lei nº 9.393, de 1996, abaixo transcrito, **quando tal norma, nem de forma indireta, foi citada ou utilizada como razões de decidir.** (grifamos)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002

PRELIMINAR. NÃO CONHECIMENTO DE RECURSO ESPECIAL.

Não deve ser conhecido o Recurso Especial com fundamento no art. 32, inciso I do Regimento Interno, quando de não restar fundamentadamente demonstrada a contrariedade à lei ou à evidência da prova. (Acórdão nº 9101-00.771, Sessão: 14/12/2010, Rel. Claudemir Rodrigues Malaquias)

Do voto do Conselheiro Relator Claudemir Rodrigues Malaquias, transcreve-se o seguinte trecho:

Do exame de admissibilidade do recurso da Fazenda, verifica-se que o mesmo não atende aos pressupostos recursais necessários para sua apreciação, previstos no Regimento Interno do Conselhos de Contribuintes (RICC), aprovado pela Portaria MF nº 55/98.

O recurso fora interposto com fundamento no art. 32, inciso I que assim dispõe, *verbis*:

“Art. 32. Caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais:

I - de decisão não unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova; e

Para a admissibilidade do recurso especial com base neste permissivo, são exigidos, além da tempestividade (prazo de 15 dias) e o prequestionamento, a observância dos seguintes pressupostos:

- a) que a decisão recorrida não seja unânime;
- b) seja contrária à lei ou à evidência da prova nos autos.

O art. 33 do RICC assim dispõe sobre os pressupostos e sua demonstração fundamentada, *verbis*:

“Art. 33

(...)

§ 1º Na hipótese de que trata o inciso I, do art. 32 deste Regimento, o recurso deverá demonstrar, fundamentadamente, a contrariedade a lei ou à evidência da prova e, havendo matérias autônomas, o recurso especial alcançará apenas a parte da decisão não unânime contrária à Fazenda Nacional.”

Verifica-se pelas decisões acima reproduzidas, bem como pela expressa exigência de prequestionamento da matéria no artigo 5º, § 5º, da Portaria MF nº 55 de 16/03/1998, que a matéria relativa à inaplicabilidade da ANFAC quando os depósitos tiverem sido realizados em contas de terceiros não pode ser conhecida.

Por fim, além dos fundamentos expostos, não é possível equiparar o conhecimento do Recurso Especial ao do Recurso Voluntário. Tanto assim, que o Regimento Interno vigente à época, previa a hipótese de recurso voluntário à Câmara Superior de Recursos Fiscais apenas nas hipóteses em que fosse dado provimento pelos órgãos de segunda instância à remessa de ofício. Trata-se, portanto, de recurso cuja legitimidade ativa era exclusiva do contribuinte. Essa era redação constante do artigo 56 do RICARF (vigente à época):

Art. 56 – Contra as decisões proferidas pelas Câmaras dos Conselhos de Contribuintes são cabíveis os seguintes recursos:

- I – Embargos de Declaração;
- II – Recurso Especial;
- III – Recurso Voluntário.

Verifica-se, assim, que a legislação não quis equiparar a devolutividade inerente aos mencionados recursos, tanto assim, que os previa, como não poderia deixar de ser, como recursos autônomos sujeitos a distintos pressupostos de admissibilidade.

Em face do exposto, rejeito o conhecimento da matéria relativa ao depósitos efetuados exclusivamente em contas de terceiros.

(documento assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio.

Declaração de Voto

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella

Ousando divergir do robusto e bem fundamentado voto do I. Redatora Designada, Conselheira Edeli Pereira Bessa, registra-se aqui a discordância do seu posicionamento quanto à abrangência recursal do *Apelo* Especial fazendário, que delimitou o tema de mérito que foi conhecido e julgado por esta C. 1ª Turma da CSRF.

Como se observa dos autos, a Fazenda Nacional manejou seu Recurso Especial (fls. 1.456 a 1.457) dentro da hipótese de *contrariedade à lei*, prevista no art. 7º, inciso I, do antigo Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Mesmo dentro de tal superada modalidade recursal, o requisito da dialeticidade, a circunscrição do julgamento à matéria efetivamente recorrida e, principalmente, a característica *institucional* da jurisdição da C. Câmara Superior de Recursos Fiscais – que não analisa provas e não opera como *terceira instância* – devem ser observados.

In casu, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional entendeu, dentro de sua prerrogativa regimental, questionar apenas a legalidade da adoção do Fator ANFAC na obtenção da base de cálculo do arbitramento do lucro procedido. Combate também a ausência de natureza *penal* do lucro arbitrado, sendo inaplicável ao tema o art. 112 do CTN e defende a impossibilidade de invocação de *equidade* no presente caso, conforme trata o art. 108 do mesmo *Codex*.

Nada mais foi trazido pela Recorrente.

No seu sucinto, breve e generalista (sem referências fáticas ou mesmo meritórias sobre caso específico, agora sobre a apreço) *Apelo*, abordando apenas matéria de Direito, decidiu a Fazenda Nacional limitar sua reclamação de *contrariedade à lei* a tais matérias, aduzidas sob tais fundamentos jurídicos, devendo ser observada a dialeticidade forense de suas razões na sua apreciação.

Data maxima venia, não é devido e adequado buscar elementos materiais e, muito menos, probatórios dos autos que a própria Recorrente, *Parte* interessada na reforma do v. Acórdão, não o fez. Haveria, assim, uma ampliação indevida do objeto recursal sujeito ao julgamento dessa C. Instância especial, inclusive de maneira espontânea, promovida pelos próprios Julgadores.

Não existia no Regimento Interno desse E. CARF ou no Regimento Interno dessa C. Câmara Superior de Recursos Fiscais qualquer previsão que permitisse às C. Turmas da CSRF analisar todos elementos da lide, inclusive probatórios, sem a devida provocação recursal, que, inclusive, submete-se ao crivo de admissibilidade.

Ora, se fosse ampla e irrestrita a devolutividade do Recurso Especial tirado diante da *contrariedade à lei*, conforme entendeu a I. Redatora Designada, qual a razão da análise de cabimento e adequações das razões do *apelo*?

Certamente, no respeitoso entender desse Conselheiro, deveria o julgamento se limitar as razões de Direito trazidas pela Fazenda Nacional sobre a utilização do Fator ANFAC.

Todavia, registre-se que, na medida que a posição, aqui registrada, sobre o conhecimento e a amplitude do objeto recursal, restou vencida, este Julgador foi obrigado a

analisar e se pronunciar também sobre os demais elementos considerados no r. *decisum* emitido pelo N. Colegiado que compõe.

Diante de todo o exposto, prestando novamente as devidas homenagens à I. Redatora Designada, diverge-se sobre a amplitude da matéria trazida a julgamento, adotando-se posição mais restrita sobre o conhecimento do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella