



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.000620/2004-38
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-003.671 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de março de 2020
Recorrente CREDCORP ADM E PARTICIPACOES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1999

LANÇAMENTO. NULIDADE.

Não procede a arguição de nulidade do lançamento quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

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

Ano-calendário: 1999

OMISSÃO DE RECEITAS. DAÇÃO EM PAGAMENTO. IMÓVEL RECEBIDO POR TÍTULO RESGATADO, AMBOS NÃO CONTABILIZADOS. ATIVIDADE DE FACTORING. TRATAMENTO CONTÁBIL.

Imóvel encontrado não contabilizado, cuja escritura informa tratar-se de bem recebido em pagamento por resgate de título - este também não encontrado na contabilidade na data do evento em questão -, caracteriza uma superveniência ativa, a qual deveria ter sido evidenciada pela Recorrente por meio do registro do bem no Ativo com contrapartida de seu valor integral em receitas do próprio exercício em que houve o seu recebimento, independente de ser ou não a sua atividade *factoring*. Não tendo a Recorrente procedido a esta devida evidenciação contábil, tem-se por provada, e não por presumida, a Omissão de Receitas.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. CONTRIBUIÇÕES.

Estendem-se às contribuições o decidido para a questão da omissão de receitas em caso de lançamento reflexo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Bárbara Melo Carneiro (Relatora), Alexandre Evaristo Pinto e Gisele Barra Bossa, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Allan Marcel Warwar Teixeira. Acompanhou a divergência pelas conclusões a conselheira Gisele Barra Bossa, que votava pela nulidade material.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Souza - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Bárbara Melo Carneiro – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Allan Marcel Warwar Teixeira – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Junior, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

Relatório

Por bem descrever a controvérsia, adoto o relatório do acórdão da DRJ, que assim resumiu a controvérsia:

Em consequência de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, foram lavrados contra a instituição financeira contribuinte acima identificada, os Autos de Infração a seguir discriminados, para formalização e cobrança do crédito tributário neles estipulados, no valor total de R\$ 103.716,94 (cento e três mil, setecentos e dezesseis reais e noventa e quatro centavos), incluindo a multa de ofício e os juros de mora.

a) Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) - Lucro Real (fls. 02 a 05):

Total do Crédito Tributário (IRPJ, juros de mora, multa de ofício-75%):R\$ 63.684,61;

Fatos Geradores: 31/12/1999;

Enquadramento legal: OMISSÃO DE RECEITAS. BENS DO ATIVO PERMANENTE NÃO CONTABILIZADOS E/OU CONTABILIZADOS A MENOR: art. 24 da Lei nº 9.249/1995;

arts. 249, inciso II, 251 e parágrafo único; 274, 278, 279, 280 e 288 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99 - Decreto nº 3.000, de 26/03/1999).

b) Contribuição Social (CSLL) (fls. 14 a 17)

Total do Crédito Tributário (CS, juros de mora, multa de ofício-75%): R\$ 30.568,60;

Fatos Geradores: 31/12/1999;

Enquadramento legal: art. 2º e seus parágrafos da Lei nº 7.689, de 15/12/1988; arts. 19 e 24 da Lei nº 9.249/1995;art. 1º da Lei nº9.316/1996 e art. 28 da Lei nº9.430/1996 e art.

6º da Medida Provisória nº 1.858/99 e reedições.

c) Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) (fls. 06 a 09):

Total do Crédito Tributário (PIS, juros de mora, multa de o fício-75%):R\$ 1.685,32;

Fatos Geradores: 30/09/1999;

Enquadramento legal: arts. 1º e 3º da Lei Complementar nº 7/1970; art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/1995; arts. 2º, inciso I, art. 8º, inciso I e 9º da Lei nº 9.715/1998; art. 2º, 3º, da Lei nº 9.718/1998.

d) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) (fls. 10 a 13):

Total do Crédito Tributário (PIS, juros de mora, multa de ofício-75%):R\$ 7.778,41;

Fatos Geradores: 30/09/1999;

Enquadramento legal: art. 10 da Lei Complementar nº 7/1991; art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/1995; arts. 2º, 3º e 8º da Lei nº 9.718/1998, com as alterações da Medida Provisória nº 1.858/1999 e suas reedições.

1.1. A interessada tomou ciência da autuação em 14/05/2004, conforme Aviso de Recebimento (A.R.) acostado A fl. 44.

2. De acordo com o disposto na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls.

03, 09, 13 e 17), o crédito tributário refere-se A OMISSÃO DE RECEITAS — BENS DO ATIVO PERMANENTE AO CONTABILIZADOS E/OU CONTABILIZADOS A MENOR.

3. No Termo de Verificação A fl. 21, o Auditor Fiscal autuante informa que:

- em ação fiscal, verificou que a contribuinte consta em Declaração de Operações Mobiliárias como adquirente de imóvel;

- a contribuinte foi intimada a apresentar os documentos representativos da operação, a origem dos recursos utilizados para o pagamento da compra do imóvel e informar se houve a contabilização da operação e se o imóvel continuava a integrar o seu patrimônio. Em resposta A intimação, a então fiscalizada apresentou cópia da escritura e informou que recebeu o imóvel em dação em pagamento;

- Na escritura consta que o imóvel foi cedido em 03/09/99, pelo valor estimativo de R\$ 102.083,25;

- Não consta da Contabilidade apresentada pelo contribuinte o imóvel em questão, nem consta a contabilização de valores a receber de períodos passados que pudessem indicar a tributação destes valores;

- A Contabilidade indica que eventuais dívidas passadas foram baixadas como perdas em operações de crédito, de forma que o imóvel em questão deveria ter sido oferecido A tributação como receita no período;

- o valor de R\$ 102.083,25 será considerado como receita omitida na contabilidade do contribuinte, na forma da lei.

4. Irresignada com o lançamento, a interessada, por intermédio de seu sócio gerente (docs. As fls. 58 a 71), apresentou, em 07/06/2004, a impugnação de fls. 49 a 78, acompanhada dos documentos de fls. 79 a 300 e 303 a 457.

4.1. Na peça de defesa, a contribuinte alega a nulidade do auto de infração que no seu entender *está desprovido de qualquer relação lógica com os dispositivos invocados em sua capitulação*. Nesse sentido argumenta que:

- na capitulação legal que motivou a lavratura do AI em tela foi feita menção apenas aos artigos 249, inciso II, 251, parágrafo único, 274, 278, 280 e 288, todos do RIR/99 e art.

24 da Lei nº 9.249/1995;

- as hipóteses que caracterizam omissão de receitas estão elencadas no artigo 281 do RIR, o qual não foi mencionado no Auto de Infração;

- descrição dos fatos constante do Termo de Verificação fiscal não coincide com a fundamentação legal discriminada no AI;

- restou para a impugnante um prejuízo irrecuperável, qual seja, ser autuada com base em legislação que não é, sequer, aplicável ao caso;

- O auto de Infração seria manifestamente nulo, vez que não atendeu a um dos requisitos obrigatoriamente exigidos no auto de Infração, qual seja, a correta capitulação legal infringida (art. 10, inciso IV, do Decreto n.º 70.235, de 1972);
- se o legislador tivesse interesse em caracterizar a falta de escrituração de bens adquiridos como omissão de receitas, teria mantido o disposto no artigo 228 do RIR194 (Decreto n.º 1.041/94).

Ao analisar a Impugnação, a Delegacia de Julgamento em São Paulo (DRJ/SPOI) improcedente a impugnação da contribuinte, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Data do fato gerador: 31/12/1999 LANÇAMENTO. NULIDADE.

Não procede a arguição de nulidade do lançamento quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto n.º 70.235/72.

IRPJ. BEM IMÓVEL. AQUISIÇÃO EM PAGAMENTO DE DÍVIDA. RECEITA OPERACIONAL. FALTA DE REGISTRO. OMISSÃO DE RECEITA.

O recebimento de imóvel como forma de pagamento de dívida decorrente de "Contrato de Faturização" equivale ao recebimento de receita e, como tal, o valor correspondente deve ser oferecido A tributação. A falta de registro desse recebimento caracteriza, inequivocamente, a omissão de receita.

TRIBUTAÇÕES REFLEXAS. CSLL. PIS. COFINS.

A procedência do lançamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ implica a manutenção das exigências fiscais dele decorrentes.

Lançamento Procedente

Inconformada, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário contra a decisão acima, alegando, em síntese, a nulidade do Auto de Infração, ao argumento de que a Autoridade Administrativa se pautou em hipótese legal que não se amolda ao caso dos autos. Isso, porque, para justificar a ocorrência de omissão de receitas para fins de exigência do IRPJ, o fiscal indicou como fundamento o disposto no art. 24, da Lei n.º 9.249/95 e arts. 249, inciso II, 251, caput e parágrafo único, 274, 278, 279, 280, e 288, do Decreto n.º 3.000/99 (RIR/99).

Além disso, com relação aos lançamentos reflexos de CSLL e das contribuições para o PIS e da Cofins, a fiscalização citou, de forme genérica, diversos outros dispositivos legais que disciplinam a apuração das referidas contribuições (arts. 1º e 3º da Lei Complementar n.º 7/70; art. 19 e 24, § 2º, da Lei n.º 9.249/95; arts. 2º, inciso I, 8º, inciso I, e 9º, da Lei n.º 9.715/98; arts. 2º e 3º, da Lei n.º 9.718/98; art. 2º e §§, da Lei n.º 7.689/88; art. 1º da Lei n.º 9.316/96; art. 28 da Lei n.º 9.430/96; e art. 6º, da Medida Provisória n.º 1.858/99 e reedições).

Todavia, nenhum dos dispositivos citados autorizaria a presunção de omissão de receitas no caso específico de ausência de escrituração de bens imóveis adquiridos em dação em pagamento.

Assim, segundo aduziu a Recorrente, a Autoridade Fiscal teria se pautado em normas de presunção de omissão de receitas desvinculadas do contexto fático descrito no Termo de Verificação Fiscal. Ou seja, a situação narrada no TVF não coincide com a fundamentação legal discriminada no Auto de Infração.

Diante disso, concluiu que, a ausência de presunção de omissão de receita suportada pela lei para a situação descrita no TVF, assim como a equivocada capitulação legal

dos fatos, caracterizaria preterição do direito de defesa, ensejando a anulação do processo a partir do auto de infração.

Ad argumentandum requereu, caso sejam mantidos os lançamentos consubstanciados no Auto de Infração, seja afastada a incidência de juros de mora calculados pela taxa Selic sobre a multa de ofício.

Cabe ressaltar que tais argumentos são os mesmos que constavam na Impugnação, afastados no acórdão da DRJ, que adotou entendimento diverso do que foi apresentado pela contribuinte, no sentido de que não há vício de fundamentação no lançamento, por inadequada tipificação legal dos fatos, se a Autoridade Administrativa demonstrou que realmente ocorreu a infração imputada ao contribuinte, para que ele saiba porque está sendo autuado e disponha de elementos para elaboração de sua defesa. Nesse sentido afirmou, ainda, que:

6.7. E a descrição dos fatos não deixa margem a dúvidas: houve a aquisição de um imóvel (bem de natureza permanente) por meio de dação em pagamento como forma de quitação de dívida e sem o correspondente registro na contabilidade da contribuinte. Note-se ter o atuante destacado que a baixa de dívidas passadas como perdas em operações de crédito, impõe que o imóvel em questão tivesse sido oferecido à tributação como receita no período (1999).

[...]

6.14. Como se vê, não houve sequer erro no enquadramento legal posto que os dispositivos elencados na peça de autuação apontam o dever de a contribuinte escriturar a receita de serviços percebida, de levá-la ao resultado do período e, conseqüentemente, de oferecê-la à tributação, obedecidas as regras contábeis-fiscais.

6.15. Com efeito, o recebimento de imóvel como forma de pagamento de dívida decorrente de "Contrato de Faturização" equivale ao recebimento de receita de serviços e como tal deve ser oferecido à tributação. A falta de registro desse recebimento caracteriza, inequivocamente, a omissão de receita a qual impõe o lançamento de ofício, como foi feito pelo auditor fiscal competente.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Bárbara Melo Carneiro, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Inicialmente, importa esclarecer que segundo a Autoridade Fiscal, o contribuinte teria recebido bem imóvel, não escriturado na sua contabilidade, em dação em pagamento.

Ademais, registrou que não identificou na contabilidade apresentada pelo contribuinte o lançamento de valores a receber de períodos passados que pudessem indicar a tributação desses valores. Diante desse contexto, considerou que “*a contabilidade indica que eventuais dívidas passadas foram baixadas como perdas em operações de crédito, de forma que o imóvel recebido deveria ter sido oferecido à tributação como receita no período*”. Ao final,

concluiu que outra não poderia ser a conclusão senão considerar o valor constante da escritura do imóvel como receita omitida:

Com relação a esse ponto, é importante esclarecer que a dação em pagamento, por si só, não corresponde à receita propriamente dita do beneficiário do pagamento. Isso, porque é essencial para a caracterização do conceito de receita para fins tributários, o ingresso de importância que incrementa definitivamente o patrimônio do contribuinte. Sobre o tema, pode-se citar aqui a lição de BARRETO,¹ que define as receitas como “[...] *entradas que modificam o patrimônio da empresa, incrementando-o*”:

O i. jurista ainda faz uma ressalva importante para o esclarecimento da hipótese em análise, diferenciando receitas (que incrementam o patrimônio dos contribuintes) de meros ingressos de recursos (e ainda temporários, no caso do ICMS):

[...] os ingressos envolvem tanto as receitas quanto as somas pertencentes a terceiros (valores que integram o patrimônio de outrem); são aqueles valores que não importam modificação no patrimônio de quem os recebe, porém mero trânsito para posterior entrega a quem pertencerem. [...] Apenas os aportes que incrementem o patrimônio, como elemento novo e positivo, são receitas. [...] **Receita é, pois, a entrada que, sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, se integra ao patrimônio da empresa, acrescendo-o, incrementando-o.** (grifei)

Destaca-se que esse foi o entendimento adotado pelos Ministros do Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE n.º. 240.785 (que decidiu sobre se o ICMS poderia ou não ser considerado faturamento para fins de incidência das contribuições para o PIS e da Cofins).² Na oportunidade, os i. Ministros traçaram uma diferenciação entre os meros ingressos em geral e a receita efetivamente auferida pelo contribuinte, que só estará presente se representar oscilação patrimonial nova e definitiva.

Para concluir as citações doutrinárias sobre o tema, faço referência aos ensinamentos de MARIZ³, para o qual receita é, definitivamente, “*algo novo, que se incorpora a um determinado patrimônio*”.

Feitos esses esclarecimentos, demonstrou-se que é uníssono o entendimento adotado na doutrina e na jurisprudência, inclusive no STF, de que o significado do termo “receita” para o Direito Tributário corresponde ao “*ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições*”⁴.

A dação em pagamento, por sua vez, não terá esse efeito, uma vez que não representa um elemento novo no patrimônio do contribuinte, já que, conforme preceitavam os

¹ BARRETO, Aires F. A nova Cofins: primeiros apontamentos. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 103, abr. 2004, p. 7-16.

² STF, Recurso Extraordinário n.º. 240.785, Tribunal Pleno, Voto do Ministro Relator Marco Aurélio, julgado em 08/10/2014.

³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. A PROBLEMÁTICA DAS RECEITAS DE TERCEIROS PERANTE AS BASES DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS - 25.9.2003, In “Direito Tributário Atual, vol. 17, co-edição do Instituto Brasileiro de Direito Tributário e de Editora Dialética

⁴ STF, Recurso Extraordinário n.º. 606.107, Tribunal Pleno, Voto da Ministra Relatora Rosa Weber, julgado em 22/05/2013.

arts. 356 a 359 do CC/02, constitui negócio jurídico no qual as partes se manifestam por receber prestação diversa da que lhe é devida.

Isto é: o devedor e o credor decidem, de comum acordo, que a obrigação será liquidada por meio diferente do que foi pactuado. Assim, em vez de pagar determinada quantia em dinheiro, por exemplo, o faz por meio da entrega de bem da titularidade do devedor. Entretanto, o direito ao recebimento (ativo) já existe em momento anterior à dação em pagamento, que não acrescenta nenhum direito novo ao patrimônio do contribuinte.

Registra-se que, para efeitos contábeis, a dação em pagamento também não refletirá, em regra, efeitos no resultado do beneficiário do pagamento, já que haverá, tão somente, a substituição de um ativo por outro. Em outras palavras, a movimentação contábil será nas contas patrimoniais, inexistindo efeitos em relação às contas de resultado.

Por outro lado, é possível que, contabilmente, o referido negócio jurídico resulte em um lançamento credor nas contas de resultado do contribuinte se, anteriormente, ele reconheceu uma perda e baixou o recebível registrado em seu ativo, que seria substituído quando do recebimento do bem por força da dação em pagamento.

Haverá, nessa situação, um ativo a ser reconhecido pela entidade sem a contrapartida da baixa de outro elemento do ativo ou a redução de um passivo, fazendo nascer, portanto, uma receita, nos termos do item 4.68 da Estrutura Conceitual Para Relatório Financeiro (Pronunciamento Técnico CPC 00 – R2):

4.68 Receitas são aumentos nos ativos, ou reduções nos passivos, que resultam em aumentos no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio.

A Autoridade Fiscal foi nesse sentido: presumiu que a operação de *factoring* teria sido reconhecida anteriormente, evidenciando-se o direito em seu ativo e, também, presumiu que esse recebível fora baixado como perda e, ainda, deduzido tributariamente. Sendo assim, a suposta reversão de perda já baixada e supostamente deduzida deveria ser tributável.

Foi por presumir que essa situação ocorreu (reconhecimento do recebível anteriormente, com posterior baixa como perda dedutível), que o Fiscal entendeu por bem aplicar-lhe a consequência inerente à receita omitida.

Todavia, não há no ordenamento jurídico pátrio dispositivo legal que autorize a presunção de omissão de receitas com base na reversão de crédito baixado como perda e presumidamente deduzido.

As presunções no âmbito do Direito Tributário autorizam o Fisco a imputar a consequência de um determinado fato jurídico por simplesmente *presumir* que ele aconteceu, enquanto não se prove o contrário. Ou seja, ao fazer uso de uma presunção legalmente estabelecida, o Fisco fica dispensado de provar, no caso concreto, que efetivamente ocorreu a omissão de rendimentos.

Todavia, as presunções que autorizam a inversão do ônus da prova em desfavor do contribuinte são aquelas expressamente previstas em lei. Inexiste, desse modo, autorização para aplicação de “presunções emprestadas”. É o que ensina HARET:⁵

[...] **a presunção emprestada material é inadmitida de pleno pelo direito tributário.** Traduzindo raciocínio presuntivo de terceiro nível, toma como ponto de partida âmbito conceitual diferente daquele quer ver regulada a conduta. Ultrapassa o segundo nível objetual das presunções, para formar um terceiro, extrapolando o campo de abrangência dos fatos presuntivos assumidos e encontrando fato jurídico em sentido estrito conceitualmente dissociado daqueles. [...]

Como decorrência de tudo isso, encontramos a imposição dada ao aplicador do direito em fazer subsumir perfeitamente o fato à norma, como decorrência dos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada inerente ao direito tributário. **Não pode o aplicador querer fazer a todo custo subsunção que não existe.** Os limites são dados pela própria materialidade do fato positivo em termos gerais. **Se o dado-fato não foi previsto normalmente, descabe falar em qualquer incidência.** (Grifei)

Diante da ausência de presunção suportada pela lei com base na descrição dos fatos narrados no TVF, a Autoridade Fiscal deveria aprofundar a fiscalização, a fim de que fosse efetivamente comprovada, ou não, a omissão de receitas. Repita-se: já que não é hipótese de presunção legal, não há que se falar em inversão do ônus da prova.

Não é o que se verifica na presente situação, já que a fiscalização não logrou êxito em demonstrar a efetiva ocorrência de receita omitida. Ressalte-se, nesse ponto, que sequer foi anexado aos Autos a contabilidade do contribuinte que serviu de parâmetro para os lançamentos consubstanciados no Auto de Infração. Ademais, não há qualquer outro documento que comprovem as presunções inseridas no TVF. Portanto, tais alegações foram baseadas em suposições e não foram devidamente comprovadas nos presentes autos.

De toda forma, ainda que se adote entendimento em sentido contrário do que foi exposto acima, ou seja, de que seria possível aplicar ao caso em comento os consequentes tributários da omissão de receita, seja por considerar possível tal “presunção emprestada”, ou ainda, porque o Fiscal teria comprovado a ocorrência de receita omitida, tenho que o lançamento deve ser cancelado, eis que incorreu em grave erro na apuração da base de cálculo dos tributos exigidos e na competência do reconhecimento da receita. Explica-se.

A Recorrente é pessoa jurídica que se dedica às atividades de Fomento Mercantil (*Factoring*). Ademais, conforme reconheceu a DRJ, o recebimento do imóvel em dação em pagamento decorreu da liquidação de "Contrato de Faturização", de modo que equivale ao recebimento de receita oriunda do regular exercício da atividade da contribuinte (e-fl. 111).

Registre-se, nesse ponto, que as atividades de fomento mercantil (*factoring*) consiste, em síntese, na atividade que soma prestação de serviços à compra de ativos financeiros. A receita bruta auferida nessa atividade é medida pela diferença entre os valores de face dos títulos adquiridos e as importâncias referentes à aquisição dos respectivos títulos, nos exatos termos do artigo 10, § 3º, do Decreto nº 4.524, de 2002.

(...)

⁵ HARET, Florence Cronemberg. **Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário.** São Paulo, Noeses, 2010. p. 747 e 749.

§ 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.

Assim, conforme determinação legal, a receita bruta dessa atividade corresponde à diferença entre o valor de face do título adquirido e o valor de aquisição, **não** sendo possível considerar como receita o valor do título recebido, como foi considerado pela Autoridade Fiscal.

Ademais, a receita de *factoring* não compete ao período de recebimento dos títulos descontados, mas no momento da aquisição dos ativos financeiros (rateado no tempo). Sendo assim, o caminho percorrido pela fiscalização, no sentido de aproveitar o valor constante do instrumento de dação em pagamento para equipará-lo à receita bruta total, despreza peculiaridade da atividade da contribuinte. Houve equívoco, portanto, tanto em relação ao critério quantitativo, quanto ao critério temporal.

Não há como partir do pressuposto de que o ingresso de recurso não escriturado, no caso, o imóvel, reflita a receita omitida, eis que tais grandezas evidenciam, tão somente, os valores de face dos títulos adquiridos, enquanto a receita bruta resultaria da subtração dos valores de face dos títulos adquiridos e as importâncias pagas na sua aquisição.

Portanto, mesmo admitindo a hipótese de omissão de receita no presente caso, não se permite considerar 100% do valor do imóvel recebido como receita omitida. Para que fosse possível aferir o montante efetivo da obrigação, seria necessário estabelecer montante que correspondesse ao *deságio* obtido nas operações da contribuinte. Caso essas informações não estivesse disponíveis, tais valores poderiam ser obtidos, por exemplo, a partir da aplicação, sobre o valor do imóvel não escriturado, do fator de compra dos títulos de crédito ou direitos apurados e divulgados pela Associação Nacional das Sociedades de Fomento Mercantil – Factoring (Anfac), como foi feito em outro Auto de Infração lavrado contra o mesmo contribuinte.

O fator é um indicativo sinalizador para o mercado de preço de referência para o mercado nas relações das empresas de *factoring* com as empresas/clientes. Portanto, o Fator Anfac permite estabelecer o parâmetro da receita bruta das *factorings* quanto às operações de desconto de títulos, já que representa o percentual médio correspondente à precificação da compra de créditos, ou seja, do percentual calculado com base na diferença entre o valor de face dos títulos de crédito e o preço de suas aquisições.

Inclusive, tal metodologia já foi diversas vezes ratificada por este Conselho Administrativo, conforme demonstrado nos acórdãos trazidos abaixo:

[...] ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430, DE 1996 — OMISSÃO DE RECEITA — BASE DE CÁLCULO - APURAÇÃO DA RECEITA AUFERIDA - EMPRESA DE FACTORING - 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 diariamente 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. [...]

(Ac. nº 1803-00.249. Sessão de 08/12/2009)

[...] 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. [...]

(Ac. n.º 1402001.885. Sessão de 27/11/2014)

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

No caso das pessoas jurídicas que exercem atividade de factoring, a base tributável deve ser apurada pela aplicação, sobre o valor dos depósitos/créditos bancários, do "Fator de compra", indicador publicado pela ANFAC – Associação Nacional das Sociedades de Fomento Mercantil- Factoring.

(Ac. n.º 1301-002.972. Sessão de 11/04/2018)

Não obstante tais esclarecimentos, tenho que adotar tais percentuais para reduzir a base de cálculo dos tributos, de acordo com a aplicação do percentual divulgado pela Anfac, seria o mesmo que alterar a motivação do Auto de Infração, modificando os fundamentos originalmente invocados pelo fisco no ato de lançamento, apenas para justificar a sua manutenção, o que é vedado pelo ordenamento jurídico pátrio, sob pena de violação do princípio dos motivos determinantes das decisões administrativas, nos termos dos artigos 142⁶ e 146⁷ do Código Tributário Nacional.

Registra-se, nesse ponto que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e depende da identificação dos *elementos indispensáveis à identificação inequívoca da obrigação surgida*⁸, entre eles a determinação da *matéria tributável*, com a indicação dos os critérios jurídicos adotados. Nesse sentido, confira-se os ensinamentos de PAULSEN:⁹

⁶ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

⁷ Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

⁸ PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. São Paulo, Saraiva. 2016. p. 1069.

⁹ PAULSEN, Leandro. **Ob. Cit.** p. 1071.

Motivação do lançamento. Requisitos de regularidade formal. Sendo, o lançamento, o ato através do qual se identifica a ocorrência do fato gerador, determina-se a matéria tributável, calcula-se o montante devido, identifica-se o sujeito passivo e, em sendo o caso, aplica-se a penalidade cabível, nos termos da redação do art. 142 do CTN, certo é que o documento que formaliza o lançamento deve constar referência clara a todos estes elementos, **fazendo-se necessário, ainda, a indicação inequívoca e precisa da norma tributária impositiva incidente.**

Tais critérios, por sua vez, só poderão ser modificados com relação aos fatos geradores posteriores à sua introdução. Ou seja, não se admite a alteração dos critérios jurídicos no curso do processo administrativo tributário para afetar fatos geradores que já ocorreram e já foram analisados pela autoridade fiscal em primeiro grau no ato do lançamento.

Assim, o art. 146, do CTN representa a positivação do princípio da proteção do confiança em nível infraconstitucional. Sobre o tema LESSA e MAZZA¹⁰ afirmam que “[...] *jamais haveria ato jurídico perfeito nas relações entre o Fisco e contribuinte caso pudesse o primeiro mudar seu entendimento e fazê-lo retroagir conforme as suas conveniências*”.

Corroborar a compreensão acima o disposto no art. 149 do CTN, que estipulou a lista taxativa de hipóteses que permitem a revisão de ofício do lançamento:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

¹⁰ LESSA, Igor Muler Santiago; MAZZA, Donavan. **A anulação de atos concessórios de drawback interno face à isonomia entre as empresas públicas e privadas, ao conceito de licitação internacional e aos princípios da segurança jurídica e da proteção de confiança.** In: PAULSEN, Leandro. **Ob. Cit.** p. 1079.

Não consta entre as alternativas acima a hipótese de revisão do lançamento apenas para alteração do critério jurídico originalmente adotado pela Autoridade Administrativa no ato de lançamento.

Tal compreensão leva à conclusão no sentido de se cancelar a totalidade da exigência fiscal aqui discutida, por erro de direito na determinação do montante tributável, contrariando o que dispõe o art. 142, do CTN. Nesse mesmo sentido, confira-se o julgado proferido no Acórdão n.º 10322.502, na sessão de 21/06/2006, cujo excerto do voto passo a transcrever:

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

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

Por tudo que foi exposto, seja pela inexistência de norma que autorize a presunção de omissão de receita na hipótese de imóvel recebido como dação em pagamento, assim como da ausência de prova em relação à receita omitida pela contribuinte, seja pelo erro em relação à metodologia aplicada para apuração da base tributável, tenho que o Auto de Infração está maculado de vício insanável na via administrativa.

Logo, meu voto é no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário e julgar improcedente o lançamento consubstanciado no Auto de Infração.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Bárbara Melo Carneiro

Voto Vencedor

Conselheiro Allan Marcel Warwar Teixeira, Redator Designado.

Em que pesem as razões da ilustre relatora, peço vênias para dela divergir quanto ao mérito da questão.

Em síntese, trata-se de imóvel encontrado não contabilizado, recebido pela Recorrente em pagamento por um título o qual igualmente não tinha registro na contabilidade na data do recebimento do bem. A fiscalização identificou o valor integral da transação, constante da escritura, como omissão de receitas do exercício em que houve o recebimento deste imóvel pela Recorrente.

A Recorrente alega que a Fiscalização presumiu sem respaldo legal a omissão de receitas neste caso, dado que não teria sido identificado o fato descrito na autuação fiscal com as hipóteses previstas no art. 281 do RIR/99, quais seriam, saldo credor de caixa, falta de escrituração de pagamentos efetuados ou manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

A ilustre relatora acolheu as alegações da Recorrente e acrescentou que, no caso em tela, a dação em pagamento não poderia ser considerada receita propriamente dita pelo valor e data do seu recebimento. Que a atividade da Recorrente, de *factoring*, enseja registro da receita bruta nestes casos com base em margem presumida sobre o valor do título, dada pelo *Fator ANFAC*. Por fim, em não se encontrando o título registrado na contabilidade no balanço à época da dação, o caso deveria ser tratado como omissão de receitas no exercício de aquisição do título com deságio, e não no do seu resgate, o que tornaria nulo o lançamento por vício na identificação do fato gerador.

Num primeiro lance de olhar, divergi por ter tido a plena certeza de que o fato descrito e autuado constituiria omissão de receitas provada do exercício de recebimento do imóvel, e não presumida; mas, por não conseguir articular o raciocínio com a rapidez devida, cheguei a cogitar na sessão a possibilidade de o caso também tratar de uma das hipóteses de presunção de Omissão de Receitas previstas na Lei 9.249/95, conforme razões postas por outro Conselheiro. Por fim, passada a sessão de julgamento, tornaram-se claras para mim as razões do por que a omissão de receitas registrada no auto de infração é de fato provada.

Em primeiro lugar, não se questiona que, se houvesse a certeza de ter sido o título em questão baixado como perda no passado, a dação do imóvel seria reconhecida na contabilidade como ganho do exercício do recebimento – independente de ser ou não a atividade da Recorrente *factoring*. Tal reconhecimento sensibilizaria o Lucro Líquido e, por conseguinte, levaria integralmente o valor à tributação pelo Lucro Real.

A este respeito, pelo teor dos debates, vejo ainda se fazer necessário citar o dispositivo legal o qual prevê que qualquer valor contabilmente integrante do Lucro Líquido do Exercício deve ser tributado pelo Lucro Real, exceto se houver regra de exclusão prevista na legislação tributária:

DL. 1598/77

CAPÍTULO II

LUCRO REAL

Conceito

Art 6º - Lucro real é o **lucro líquido do exercício ajustado pelas** adições, **exclusões** ou compensações **prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.**

Isto é, em não havendo previsão acerca da possibilidade de exclusão deste tipo de ganho da apuração do Lucro Real, de rigor é a sua tributação. E, acaso a pessoa jurídica deixe de reconhecer contabilmente esta ou qualquer outra receita, pode a autoridade fiscal recompor o Lucro Líquido do Exercício antes mesmo de passar a analisar fiscalmente as adições e exclusões previstas na legislação tributária para a apuração do Lucro Real.

Na análise do caso, levantou-se ainda a hipótese, na sessão de julgamento, de que o título em questão pode não ter sido encontrado na contabilidade não por ter sido baixado como perda em algum momento do passado, mas por nunca ter chegado a ser contabilizado, caso tenha sido adquirido com lastro em recursos à margem da escrituração, configurando assim uma omissão de receitas supostamente de exercícios anteriores. Na dúvida, não poderia a autoridade autuante ter então “presumido” que se tratasse especificamente de caso de baixa de título e, por ter de ser a omissão de receitas provada, o lançamento careceria de respaldo legal.

Contudo, deve-se ressaltar, em primeiro lugar, que as provas indiciárias também são admitidas no processo administrativo fiscal, inclusive na identificação da omissão de receitas.

A prova indiciária de omissão de receitas pode ser aceita em contextos em que há, de um lado, indícios convergentes apontando para o fato que se pretende provar e, de outro, ser a prova direta impossível ou muito difícil de ser produzida. E este é exatamente o caso.

Provar que o título nunca foi contabilizado – por o contribuinte supostamente o ter adquirido em algum momento de sua existência com recursos à margem da contabilidade – é prova negativa impossível de ser produzida pela Fiscalização, até porque as empresas só têm a obrigação de manter a guarda dos livros dos últimos 5 anos, salvo quando se trata de provar seus próprios créditos.

Por outro lado, o recebimento de imóvel em dação em pagamento, conforme descrito na escritura, é característico de recuperação de direitos já baixados do balanço por, no passado, já terem sido dados como certos ou altamente prováveis de não serem mais recebidos. Tal fato é ainda mais frequente na atividade da Recorrente de *factoring*, que lida com perdas no recebimento de títulos e, eventualmente, com ganhos na sua recuperação, quando já não se esperava mais os receber.

A respeito da análise das provas pelo julgador, convém citar o que dispõe o art. 29, primeira parte, do Decreto-lei 70.235/72:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, (...).

Assim, com base nas evidências extraídas dos autos, reconheço por provado tratar o caso de recebimento de imóvel contra título já baixado como perda.

Já de um ponto de vista estritamente contábil, o recebimento de título não contabilizado é considerado fato extraordinário apto a aumentar a situação líquida da empresa, constituindo o que tecnicamente se denomina uma *superveniência ativa*. A este respeito, convém citar:

As superveniências ativas representam **eventos extraordinários que concorrem para o aumento da situação líquida**, pois são ganhos que favorecerão o resultado da entidade. Como exemplo, pode-se citar o recebimento de valores relativos a prêmios e doações ou uma receita cambial extraordinária num ativo sujeito à variação cambial. **Contabilmente, debita-se uma conta do ativo e a contrapartida é um crédito numa receita**, por isso também podemos chamar superveniência do ativo.

Superveniência é um fenômeno que adiciona resultado àquele já obtido pela atividade operacional usual da entidade.

(LUZ, Érico Eleutério da; OLIVEIRA, Antônio Carlos Leite de. *Contabilidade Societária*. IESDE: Curitiba, 2012.p. 72)

Por fim, cabe enfrentar a dúvida, também do ponto de vista contábil, quanto à possibilidade de o título nunca ter chegado a ser contabilizado por ter sido adquirido pela Recorrente com recursos mantidos à margem da escrituração. Isto porque se cogita, neste caso, que o lançamento a crédito pelo reconhecimento do ativo deveria ter sido feito contra resultado de exercícios anteriores, isto é, do então momento de aquisição do título, e não o de seu posterior resgate pelo devedor, quando foi recebido pela Recorrente o referido imóvel na dação em

pagamento. Neste caso, deveria ser em tese reconhecida a nulidade do auto de infração por vício na identificação do fato gerador.

Diante desta dúvida, deve-se identificar qual o critério contábil correto de reconhecimento da receita que serve a ambas as hipóteses.

Entendo que deve ser eliminada a opção de registrar contra resultado de exercícios anteriores porque este tipo de lançamento contábil não convive com a possibilidade – altamente provável, no mínimo – de o caso tratar de receita do próprio exercício de recebimento do bem, na hipótese de o imóvel ter sido de fato recebido contra um título baixado em algum momento do passado da empresa como perda.

Já registrar o imóvel encontrado não contabilizado como uma superveniência ativa do exercício em que ele foi recebido convive perfeitamente com a possibilidade – remota, diga-se de passagem – de o respectivo título ter tido origem no passado com recursos mantidos à margem da contabilidade, isto é, de este nunca ter chegado a ser contabilizado.

Logo, a solução contábil correta, considerando as duas hipóteses aventadas para o fato em tela, é a de reconhecer integralmente, como superveniência ativa, o valor do imóvel descrito na transação como receita do exercício de seu recebimento, e não de exercícios anteriores. Isto é, um lançamento do gênero:

D Imóveis

C Receitas

Superveniência ativa referente a imóvel recebido no resgate de título não contabilizado.....R\$ 102.083,25

Assim, o auto de infração trata de omissão de receitas provada, e não presumida. Primeiro, como já dito, porque há prova indiciária de que o imóvel foi recebido contra título já baixado. Segundo, de um ponto de vista estritamente contábil, por ter deixado a Recorrente de proceder ao lançamento correto na contabilidade de evidenciação do referido imóvel no patrimônio da entidade em contrapartida a receita do próprio exercício do seu recebimento. Isto é, sendo receita que contabilmente não poderia ter deixado de ser reconhecida naquele próprio exercício, tal acabou por reduzir indevidamente o Lucro Real, pois este tem, como ponto de partida de sua apuração, o Lucro Líquido do Exercício, conforme o previsto no art. 6º do DL 1.598/77.

Quanto ao emprego do fator ANFAC, este até poderia em tese vir a ser alegado, p.ex., nos casos de arbitramento do lucro, quando a fiscalização não dispõe de outros elementos para estimar a receita bruta além de depósitos bancários ou do valor de face dos títulos negociados. Isto porque, nestes casos, a situação líquida do contribuinte não se vê de fato aumentada pelos depósitos bancários nem pelo total de títulos adquiridos com deságio. O mesmo já não ocorre no caso em tela, em que a Recorrente experimentou acréscimo patrimonial na exata

proporção do imóvel recebido na dação em pagamento, o que pode ser medido inclusive pela variação no Patrimônio Líquido. Logo, não há o que se falar em aplicação do fator ANFAC, por já se ter a exata medida de como o fato econômico em questão alterou contabilmente o patrimônio da entidade.

Por fim, quanto à questão suscitada no Recurso Voluntário quanto à incidência de juros sobre multa, deve-se aplicar o disposto na Súmula CARF n.º 108:

Súmula CARF n.º 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

Allan Marcel Warwar Teixeira – Redator Designado.