



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10320.003164/2010-18
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° **1301-001.938 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 01 de março de 2016
Matéria IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS E PAGAMENTOS SEM CAUSA
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
SÃO LUÍS FACTORING E FOMENTO MERCANTIL LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

Ementa:

LANÇAMENTOS TRIBUTÁRIOS. PROVAS ILÍCITAS, UTILIZAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Descabe falar em desconstituição de créditos tributários na circunstância em que as provas tidas por ilícitas por decisão judicial não representaram elemento de suporte para os lançamentos tributários efetivados.

MULTA QUALIFICADA. PROCEDÊNCIA.

Se os fatos apurados pela Autoridade Fiscal permitem caracterizar o intuito deliberado da contribuinte de subtrair valores à tributação, é cabível a aplicação, sobre os valores apurados, da multa de ofício qualificada de 150%, prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

DECADÊNCIA.

Na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a teor do parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, a regra de decadência ali prevista não opera. Nesse caso, a melhor exegese é aquela que direciona para aplicação da regra geral estampada no art. 173, I, do mesmo diploma legal (Código Tributário Nacional). A expressão EXERCÍCIO a que alude o referido comando legal só pode ser concebido como o ano posterior ao correspondente ao da concretização das hipóteses de incidência, pois, em conformidade com a lei (art. 175 da Lei nº 6.404, de 1976), o exercício social tem duração de um ano.

INCONSTITUCIONALIDADES. APRECIÇÃO PELA VIA ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos da SÚMULA CARF nº 2, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

PEDIDO DE PERÍCIA.

À luz do regramento processual vigente, a autoridade julgadora é livre para, diante da situação concreta que lhe é submetida, deferir ou indeferir pedido de perícia formulado pelo sujeito passivo, *ex vi* do disposto no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972.

IMPOSTO DE RENDA TRIBUTADO EXCLUSIVAMENTE NA FONTE. PAGAMENTO SEM CAUSA.

Em conformidade com o art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, os pagamentos efetuados a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, ficam sujeitos à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte à alíquota de trinta e cinco por cento.

FACTORING. DESCARACTERIZAÇÃO. RECEBIMENTOS. OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO. INSUBSISTÊNCIA.

Uma vez desconsiderado que os ingressos no CAIXA da pessoa jurídica fiscalizada tinham por suporte operações de *FACTORING*, caberia à Fiscalização envidar esforços no sentido de identificar a sua origem e, a partir da constatação de que se tratavam de recursos passíveis de tributação, promover a constituição dos créditos tributários correspondentes. A simples presunção de que referidos ingressos derivaram de receitas omitidas desautoriza o lançamento tributário, eis que ausente o suporte legal para tanto.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. PROCEDÊNCIA.

Em conformidade com a súmula CARF nº 4, a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. PROCEDÊNCIA.

A incidência de juros de mora com base na taxa selic sobre a multa de ofício lançada encontra lastro na legislação de regência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto proferidos pelo Relator. Fez sustentação oral o Sr. Luís Felipe Bulus, OAB nº 15.229.

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães

Presidente e Relator

Processo nº 10320.003164/2010-18
Acórdão n.º **1301-001.938**

S1-C3T1
Fl. 4.907

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Wilson Fernandes Guimarães, Waldir Veiga Rocha, Paulo Jakson da Silva Lucas, Hélio Eduardo de Paiva Araújo e Gilberto Baptista (suplente convocado).

CÓPIA

Relatório

Trata o presente processo de exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Imposto de Renda na Fonte (IRF), relativas aos anos calendário de 2004, 2005, 2006, 2007 e 2008, formalizadas em razão da imputação de omissão de receitas.

Sirvo-me de fragmentos do relatório constante na decisão de primeira instância para descrever os fatos apurados e as razões de defesa trazidas em sede de impugnação.

[...]

Conforme a descrição dos fatos, contida no Termo de Verificação Fiscal - TVF (fls. 134/148), que integra os autos de infração, a ação fiscal foi motivada por determinação judicial constante do ofício nº 449/2007/SEPOD/1ªVara/JF/MA, de 26/02/2007, e no curso desta foram constatados fatos a seguir relatados.

A empresa autuada tem por objeto a atividade de fomento mercantil, ou "factoring", atividade esta voltada ao fomento dos negócios mercantis de outras empresas, aliando prestação de serviços à compra de ativos financeiros gerados pelas vendas a prazo por estas realizadas. Contudo, os elementos colhidos nos autos revelam que ela, na verdade, foi criada apenas para interagir, como fonte de financiamento, com as empresas do Grupo Empresarial Mirante, conclusão a que se chega a partir das seguintes constatações:

1. A fiscalizada tem por domicílio uma dependência (sala) localizada no mesmo prédio onde funciona outras empresas do chamado Grupo Mirante, tais como TV Mirante, Rádio Mirante, Jornal O Estado, Gráfica Escolar, dentre outras, localizada à Av. Ana Jansen 200, bairro São Francisco, em São Luís/MA,

2. A fiscalizada tem como sócios a Sra. Teresa Murad e o Sr. João Odilon Soares Filho;

3. A Sra. Teresa Murad é cônjuge do Sr. Fernando Sarney, sócio das várias empresas que compõem o chamado Grupo Mirante. Já o Sr. João Odilon Soares Filho é quem gerencia a fiscalizada, além de várias outras empresas do Grupo Mirante;

4. Segundo o Sr. João Odilon Soares Filho, toda a contabilidade das empresas que compõem o Grupo Mirante, inclusive a São Luís Factoring, é feita de forma centralizada.

5. A fiscalizada não possui funcionários registrados, sendo encarregados das suas atividades o Sr. João Odilon Soares Filho e a Sra. Luzia de Jesus Campos de Sousa;

6. As operações de factoring realizadas pela fiscalizada são feitas, em sua maioria, com as empresas do Grupo Mirante, em especial com a TV Mirante e a Gráfica Escolar;

7. A contabilidade da fiscalizada indica como devedores decorrentes das operações de factoring, as próprias empresas (fomentadas) que lhe vendem os títulos e não os seus clientes (sacados) constantes dos borderôs;

8. De acordo com os recibos apresentados, as quitações dos títulos junto à fiscalizada são realizadas diretamente pelas empresas contratantes das operações de factoring, e não pelos clientes sacados;

9. Na contabilidade da TV Mirante e da Gráfica Escolar, a fiscalizada figura no Grupo do Ativo Circulante, em sub-conta da rubrica "Banco C/Movimento", como se fora mais um agente financeiro dessas empresas.

A empresa autuada registrou diversas operações contabilizadas como aquisições de direitos creditórios ("factoring"), cujos títulos não possuíam lastro em operações mercantis praticadas pelas empresas ditas como cedentes, uma vez que as mesmas não realizavam vendas a prazo, necessárias à geração dos direitos ditos como cedidos, conforme a seguinte descrição:

1. A sociedade empresária M S Campos e Cia Ltda. constitui-se de uma pequena oficina mecânica e teria realizado "operações de factoring" mediante cessão de títulos para a empresa autuada, nos anos de 2004 a 2008, da ordem de R\$ 2.859.044,00, embora seu faturamento fosse decorrente apenas de vendas à vista e sua receita, nesse período, foi de apenas R\$ 517.615,67. Ademais, em vários borderôs apresentados como comprobatórios dessas operações, consta como cliente (sacado) o nome da Sra. Luzia de Jesus Campos de Sousa, que é sócia administradora da própria M S Campos Ltda., juntamente com seu irmão Miguel Silva Campos, e é também administradora da empresa de factoring autuada. Diversos cheques emitidos pelo autuado, nominais a M S Campos Ltda, a pretexto de compra de títulos da mesma, foram descontados sob endosso da Sra. Luzia de Jesus Campos de Sousa, ou seja, sem indicação que tivessem sido depositados na conta da beneficiária, enquanto outros cheques, também emitidos a pretexto de operações de factoring com a M S Campos Ltda, têm por beneficiário a própria emitente (São Luis Factoring) ou a Sra. Luzia de Jesus Campos de Sousa ou ainda sua irmã Maria Raimunda Campos Barbosa.

2. o empresário individual S de Sousa Neto teria realizado operações de factoring mediante a cessão de créditos para a fiscalizada no ano de 2008 no valor de R\$ 255.433,21. No entanto, à época em que esses fatos teriam ocorrido, aquela empresa já não mais existia, pois havia sido extinta por liquidação voluntária na data de 12/09/2002, estando essa firma, de igual modo, com sua inscrição baixada no cadastro do CNPJ. Ademais, na grande maioria dos borderôs apresentados, a exemplo do já visto nos borderôs da M S Campos Ltda, aparece na condição de "sacado" dos títulos supostamente negociados o nome da Sra. Luzia de Jesus Campos de Sousa que, além de ser a administradora da São Luis Factoring, é a esposa do Sr. Sebastião de Sousa Neto, titular da empresa em tela. Outras irregularidades podem ser verificadas nos aditivos relativos aos borderôs emitidos em nome dessa empresa: ausência de assinatura da parte contratada e assinatura do representante da São Luis Factoring, Sr. João Odilon Soares Filho, tanto pela parte da contratada como pela parte da contratante.

3. Saliente-se que a fiscalização foi autorizada, por determinação judicial, a consultar os extratos das contas bancárias mantidas pela Sra. Luzia, no período de 2004 a 2008, e verificou que esta não dispunha de saldos suficientes para os pagamentos dos títulos por ela emitidos em favor das empresas M S Campos e Cia Ltda e S de Sousa Neto, relacionados nos citados borderôs, com o agravante de que

os cheques ditos como utilizados nesses supostos pagamentos, com raríssimas exceções, nem mesmo foram descontados.

4. A sociedade empresária T & P Comércio e Dist. Ltda teria realizado operações com a fiscalizada nos anos de 2004 a 2008, mediante cessão de crédito, em cujos borderôs consta como único sacado a própria empresa contratante. Essa circunstância caracteriza empréstimo lastreado em título de crédito e não "factoring", que permite apenas aquisição de direitos creditórios. Ademais, verificam-se irregularidades nos aditivos, sem assinatura ou com a mesma assinatura do Sr. João Odilon Soares Filho (representante da São Luís Factoring) consignada tanto no papel de contratada como de contratante. Intimada a apresentar seus livros contábeis para se atestar a veracidade das operações com a São Luis Factoring, a T & P Comércio e Distribuição LTDA limitou-se a trazer seus blocos de notas fiscais e alguns contratos de prestação de serviços, informando que não dispunha de livros contábeis e que os pagamentos dos serviços prestados eram feitos diretamente em conta-corrente da empresa (fls.644 a 646). Em nova intimação, desta feita para esclarecer se nos anos de 2004 a 2008 havia prestado serviços com recebimentos a prazo e para que, se fosse o caso, juntasse a documentação correspondente (duplicatas, nota fiscal, fatura, etc) e informasse quais deles teriam sido negociados em operações de *factoring*, o representante da T & P limitou-se a informar que no citado período todas as notas fiscais de serviços haviam sido emitidas diretamente contra seus clientes sem a emissão de duplicatas, utilizando algumas vezes o procedimento da emissão de cheques da própria empresa ou de seu titular, correspondente ao valor ou parte das notas fiscais a receber, cujos cheques foram negociados com empresa de factoring para suprir problemas com fluxo de caixa (fls. 647 a 650). Examinando os blocos de notas fiscais entregues pela T & P, constatou-se que aproximadamente 96% dos serviços por ela prestados foram destinados à Gráfica Escolar S/A, ligada ao grupo empresarial Mirante, e num cotejamento feito por amostragem nos assentamentos contábeis desta empresa, verificou-se que os pagamentos realizados pela tomadora dos serviços eram feitos à vista (fls. 651 a 762).

5. o empresário individual R F D da Costa teria negociado títulos em operações de factoring com o autuado nos anos 2005 e 2006 (fls. 1709 a 1836), no entanto, a empresa apresentou à Receita Federal declarações de inatividade (fl. 777) para o mesmo período. Intimada a apresentar seus livros contábeis relativos aos anos 2005 e 2006, a empresa limitou-se a mostrar o livro caixa do ano de 2004 (fls. 771 a 773). Tendo sido mais uma vez intimada a apresentar os livros de 2005 e 2006, informou que suas atividades estavam paralisadas desde 2004, não dispondo dos citados livros (fls. 774 a 775).

6. A sociedade empresária Arms Vigilância Ltda. teria negociado títulos em operações de factoring com o autuado no ano de 2004, no valor total de R\$238.034,31 (fls. 1531 a 1708), apesar de ter apresentado declaração de rendimentos (DIPJ) em branco. Por outro lado, consultando informações sobre o Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF) (fls. 792 a 793), verificou-se que, ano 2004, essa empresa teve por principal cliente o SENAC - Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial, para o qual as faturas são emitidas à vista, não gerando, portanto, direitos creditórios que pudessem ser negociados em operações de factoring. Ademais, em todos os borderôs emitidos em nome dessa empresa, consta uma mesma espécie de título, cujo sacado é sempre o Sr. Silvino Ezon Pinto Ferraz, cônjuge da Sra. Heloísa Helena Nunes dos Santos Ferraz, que é sócia da referida empresa. Também depõem contra a idoneidade dessas operações o fato do contrato de fomento mercantil nº 25 não ter assinatura da cedente dos títulos (fls. 779 a 786) e de vários aditivos de borderôs não conterem assinatura do representante da

contratada ou serem assinados pela mesma pessoa, tanto figurando como contratante quanto como contratada, no caso, o Sr. João Odilon Soares Filho, representante da São Luis Factoring (fls. 1532, 1544, 1562, 1581, 1664 e 1702). Cabe registrar que a empresa Arms Vigilância foi intimada e reintimada a apresentar seus livros contábeis relativos ao ano 2004, mas não os apresentou e tampouco apresentou justificativa (fls. 787 a 788).

Considerando tais fatos, as operações de factoring foram descaracterizadas pela fiscalização, por inexistirem títulos idôneos que as comprovassem, e foram realizados lançamentos por omissão de receitas, configurada em dois momentos: pagamentos sem comprovação das operações que lhes deram causa e suprimentos financeiros de origem não comprovada. Transcreve-se trecho da conclusão contida no TVF:

Conforme relatado no item precedente, as operações ditas como praticadas com as empresas acima listadas, a título de factoring, não se conformam com a realidade e estão eivadas de vícios que desqualificam os fatos que elas pretendem retratar na contabilidade da fiscalizada, impondo-se, por consequência, considerar-se que os respectivos pagamentos, consignados na conta "Caixa", não possuem comprovação das operações que lhes deram causa, cominando na espécie o disposto no art. 61, caput e §1º da Lei 8.981/95, para fins de tributação do imposto de renda na fonte sobre os desembolsos escriturados. Os valores tributáveis constam de planilha própria denominada "DEMONSTRATIVO DE PAGAMENTOS SEM CAUSA - 2004 A 2008 E DO REAJUSTE DA BASE DE CÁLCULO - BC, PARA EFEITO DO IR FONTE (ART. 61 § 3º LEI 8981/95)" (fls. 1521 a 1530), integrante do presente Termo.

De igual modo, na parte referente aos registros das quitações dessas supostas operações, cujos recebimentos foram contabilizados a crédito das contas de "títulos a receber" das empresas MS Campos e Cia Ltda, S de Sousa Neto, RFD Costa e T & P Comércio e Dist. Ltda e Arms Vigilância Ltda. e a débito da conta caixa/banco, seus valores devem ser considerados como originários de operações não comprovadas, dado que, até por um princípio de coerência, não se admitindo a existência fática da aquisição, por parte da fiscalizada, dos direitos creditórios dessas empresas, também não há como se admitir a ocorrência das respectivas quitações junto àquela empresa, razão pela qual os recebimentos contabilizados a esse título, devem ser considerados como suprimentos financeiros de origem não comprovada, caracterizadores de receitas omitidas, na forma dos artigos arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280 e 288 do Decreto 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda). Os valores tributáveis constam de planilha própria denominada "DEMONSTRATIVO DOS SUPRIMENTOS DE CAIXA CONTABILIZADOS A TÍTULO DE QUITAÇÕES DE OPERAÇÕES DE FACTORING - ANOS DE 2004 A 2008" (fls. 1953 a 1979) integrante do presente Termo.

A qualificação da multa de ofício foi assim motivada, conforme a conclusão do referido TVF:

Cabe por fim a aplicação da multa qualificada prevista no art. 44, II da Lei 9.430/96, alterada pela Lei 11.488/2007, tendo em vista o evidente intuito de fraude caracterizada pela prática de simulação nos registros contábeis da fiscalizada, a encobrir saídas e entradas de recursos financeiros com destinação e de origens, respectivamente, diversas das que foram retratadas na sua escrituração, conforme amplamente exposto no presente Termo.

Cientificado pessoalmente dos presentes autos de infração, em 14 de outubro de 2010 (fls. 2, 67, 80, 100 e 121), o contribuinte apresentou impugnação em 16 de novembro de 2010, cuja tempestividade é afirmada no despacho de fl. 4.211. Em sua defesa, o contribuinte alega que:

1. já havia caducado o direito de constituir créditos tributários com fato gerador anterior a outubro de 2005;

2. declarou toda a movimentação financeira relativa às operações de *factoring* que realizou e recolheu todos os tributos incidentes, não sendo relevante a mudança na natureza dessas operações;

3. algumas operações não geraram movimentação financeira por se tratarem de mera renovação de empréstimo;

4. todas as operações existiram de fato e estão comprovadas por farta documentação;

5. a recusa dos documentos apresentados configura indevida inversão do ônus da prova;

6. a exigência de tributo sobre base de cálculo já oferecida à fiscalização constitui *bis in idem*;

7. a reduzida capacidade financeira das empresas que contrataram com o impugnante não é suficiente para desacreditar as operações realizadas, ensejando apenas uma auditoria fiscal naquelas empresas;

8. não há que se falar em pagamento a beneficiários não identificados quando todos os contratantes estão identificados nos documentos apresentados;

9. é improcedente o lançamento sobre todos os valores recebidos quando o resultado da empresa se dá pela diferença entre valores pagos e valores recebidos;

10. o lançamento tem como base um arbitramento de receitas contrário à legislação;

11. o autuante não demonstrou o intuito de fraude necessário para a qualificação da multa de ofício, sequer demonstrou o fato gerador que seria ocultado pelo procedimento do impugnante;

12. a imposição da alíquota de 35% sobre o valor bruto do pagamento já importa em penalidade ao contribuinte, de forma que a aplicação de multa de ofício dobrada equivale a uma tripla apenação do impugnante;

13. a multa aplicada fere os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e da livre iniciativa, caracterizando verdadeiro confisco;

14. a taxa SELIC tem natureza remuneratória de títulos, razão pela qual não se pode admitir sua utilização pela Fazenda Pública como índice de correção monetária de tributos;

Por fim, requer a produção de prova pericial, a juntada posterior de documentos, o reconhecimento da decadência indicada, a improcedência material do lançamento, o cancelamento da multa qualificada, o afastamento da taxa Selic e dos juros sobre a multa de ofício.

A 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza, Ceará, apreciando as razões trazidas pela defesa, decidiu, por meio do acórdão nº 08-21.065 de 07 de junho de 2011, pela procedência parcial dos lançamentos tributários, em virtude do reconhecimento de caducidade do direito de se efetuar o lançamento relativamente a determinados fatos geradores.

O referido julgado restou assim ementado:

OMISSÃO DE RECEITA.

A falsa operação de *factoring* importa omissão de receita do valor recebido, quando o sujeito passivo não comprova a verdadeira causa do negócio jurídico.

PAGAMENTOS SEM CAUSA E SEM BENEFICIÁRIO IDENTIFICADO.

Os pagamentos sem causa e sem beneficiário identificado sujeitam-se à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se às exigências ditas reflexas, o que decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. APLICABILIDADE.

Já foi pacificado, na esfera administrativa, que, a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

DECADÊNCIA .

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, bem como nos casos de tributos sujeitos exclusivamente a lançamento de ofício.

CONFISCO. CONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

Não cabe ao órgão administrativo de julgamento a discussão de constitucionalidade de lei, que está devidamente fundamentando o lançamento tributário, salvo quando ela já tenha sido declarada inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal, quando haja autorização em ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, quando haja autorização em súmula da Advocacia-Geral da União ou quando haja autorização em parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República.

Irresignada, a contribuinte apresentou o recurso de folhas 4.283/4.340¹, em que, renovando argumentos expendidos na peça impugnatória, aduz que a Turma Julgadora de primeira instância deixou de apreciar questão relevante trazida em sede de impugnação,

implicando em nulidade do ato decisório recorrido, e que houve cerceamento do direito de defesa em virtude do indeferimento do pedido de perícia.

Por meio de documento protocolizado em 04 de março de 2013, fls. 4.631/4.643, a contribuinte, alegando surgimento de “fato novo”, argumenta que “*o egrégio STJ anulou todas as provas que embasaram o auto de infração hostilizado, o qual sem elas não subsiste, razão pela qual o Recurso Voluntário deve ser imediatamente provido por este egrégio Conselho*”.

Em uma primeira apreciação, esta Turma Julgadora, em sessão realizada em 08 de dezembro de 2015, recepcionando informação do Representante Legal da Recorrente de que o Supremo Tribunal Federal havia negado provimento a recurso extraordinário interposto pelo Ministério Público Federal contra a decisão exarada pelo Superior Tribunal de Justiça, resolveu converter o julgamento em diligência para que documentação correspondente fosse apreciada (Resolução nº 1301-000.281).

É o Relatório

Voto

Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço dos apelos.

Relaciona-se a lide com exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Imposto de Renda na Fonte (IRF), relativas aos anos calendário de 2004, 2005, 2006, 2007 e 2008, formalizadas em razão da imputação de omissão de receitas.

Por representar argumentação que, uma vez acolhida, supostamente tornará insubsistente todo o crédito tributário constituído, aprecio em primeiro lugar as alegações trazidas pela contribuinte por meio dos documentos protocolizados em 04 de dezembro de 2013 (fls. 4.631/4.643) e 08 de dezembro de 2015 (fls. 4.788/4.789), que, embora apresentados em data posterior ao recurso voluntário interposto, foram recepcionados por força da Resolução nº 1301-000.281, de 08 de dezembro de 2015.

No documento de fls. 4.788/4.789, a autuada traz esclarecimentos no sentido de que:

a) após a interposição do recurso voluntário, noticiou fato novo de suma importância para o julgamento do presente processo, qual seja, o fato de o Superior Tribunal de Justiça (STJ) ter anulado todas as provas que, para ela, embasaram o auto de infração (Habeas Corpus nº 191.378-DF);

b) posteriormente ao pronunciamento do STJ, surgiram outros dois fatos novos, quais sejam: decisão do Supremo Tribunal Federal negando provimento ao Recurso Extraordinário interposto pelo Ministério Público Federal no Habeas Corpus em referência; e decisão do Juiz Criminal do Maranhão determinando o arquivamento de todos os processos criminais que, na visão da Recorrente, ensejaram a lavratura dos autos de infração; e

c) deixa de juntar cópia da decisão monocrática que negou seguimento ao Recurso Extraordinário interposto pelo Ministério Público Federal, vez que ela não foi ainda disponibilizada.

Perscrutando os autos, constato que a ação fiscalizadora empreendida pela Receita Federal, muito embora tenha sido impulsionada a partir de manifestação do Poder Judiciário, resultou em apuração de infrações com base em investigações e documentos absolutamente desvinculados dos que poderiam decorrer das ilicitudes apontadas pelos pronunciamentos judiciais.

Com efeito, em conformidade com as peças reunidas ao processo, em especial o Termo de Verificação Fiscal de fls. 134/148, os elementos essenciais às imputações formalizadas pela Fiscalização estão representados por documentos regularmente obtidos no curso da ação fiscalizadora, conforme retratam os conteúdos dos Termos abaixo descritos.

- Termo de Início de Procedimento Fiscal (fls. 152) - requisitou os seguintes documentos: Livro Diário; Livro Razão; Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR; Demonstrativo de Apuração da Base de Cálculo da CSLL; Recibos de Entrega de DIPJ, DCTF, DACON e DIRF; Livro Registro de Duplicatas; Livro Registro de Prestação de Serviços; Documentação relativa a receitas de qualquer natureza, inclusive financeiras; Documentação pertinente a custos, investimentos, despesas, gastos, encargos e perdas de qualquer natureza;

- Termo de Solicitação de Documentos e Esclarecimentos (fls. 155) - requisitou os seguintes documentos: Contrato Social/alterações contratuais; 2-Registro no COAF, de conformidade com as regras do CMN, expedidas pelo Banco Central; Borderôs de aquisição de títulos de crédito, por cliente (faturizado), onde fique especificado a Nota Fiscal emitida pelo cliente (faturizado), fatura/duplicata e demais dados informativos pertinentes; Demonstrativo de todas as Receitas auferidas na aquisição dos títulos de créditos, indicando a natureza da receita, o valor, a data de emissão do título, do vencimento, do pagamento, o número de dias que serviram para cálculo dos ganhos, a taxa aplicada; Demonstrativos dos títulos adquiridos e posteriormente negociados (descontados) em Bancos, por estabelecimento bancário, indicando os dados caracterizadores do título, inclusive o cliente alienante do mesmo. Caso os títulos adquiridos pela empresa tenham sido repassados imediatamente ao estabelecimento bancário, juntar os borderôs repetidos (replicados); Demonstrativo dos encargos cobrados das empresas-clientes, por empresa, mês a mês, com a indicação da natureza/motivo da cobrança do encargo; Demonstrativo dos cheques (pré-pós datados) negociados pela empresa, com a indicação do cliente e demais dados relativos a pagamento, encargos, etc; **Extratos Bancários onde estejam assentados toda a movimentação financeira da empresa**; Contratos de Mútuo com pessoas ligadas à empresa (físicas e jurídicas), evidenciando o início, as amortizações e saldo remanescente, existente no fim de cada mês, inclusive incidência/pagamento de encargos; Contas-Correntes entre a empresa e seus sócios, e entre estes, se houver, demonstrando as datas da movimentação e o saldo existente em cada fim de mês, indicando a natureza de cada lançamento na conta (origem/destinação dos recursos); Contratos de Empréstimos junto a terceiros (pessoas físicas/jurídicas), evidenciando os valores contratados, encargos, duração, amortização e saldo em cada fim de mês;

- Termo de Solicitação de Documentos e Esclarecimentos (fls. 158) - requisitou os seguintes documentos: Demonstrativo de apuração da Base de Cálculo e do valor do IOF, por mês, relativamente às operações de factoring, nas aquisições de direitos creditórios efetuadas nos Anos-Calendário de 2005 e 2006; **Apresentação dos Extratos Bancários da conta 1037-305227, junto ao BRADESCO, relativamente aos Anos-Calendário de 2005 e 2006**; Demonstrativo de Receitas Financeiras auferidas junto a pessoas ligadas (físicas e jurídicas), em razão da constatação de transações de valores de certo vulto, sem que tenha sido constatado o reconhecimento de receitas decorrentes.

- Termo de Solicitação de Documentos e Esclarecimentos (fls. 160) - requisitou os seguintes documentos: Apresentar Contrato de Abertura de Crédito - Conta Garantida/renovações, junto a todos os estabelecimentos de crédito bancário em que a empresa possua conta, relativamente aos anos calendário de 2.005 e 2.006; Informar em que situações a conta "3.43.02.009.000 - Recuperação de Despesas Bancárias", existente em sua escrituração contábil, é movimentada contabilmente, ou seja, que fatos ensejam a sua movimentação.

Inúmeros outros Termos foram lavrados, por meios dos quais a autoridade fiscal requisitou variada documentação, inclusive relacionada à movimentação financeira (vide fls. 162/164; 165; 168; 170; e 177).

Cumpra ressaltar que, em regra, a documentação requisitada pela Fiscalização foi devidamente disponibilizada pela Recorrente, **inclusive extratos bancários**, como atestam os atendimentos de fls. 157; 159; 161, 167; 169; 172; 175; e 176.

Penso que a documentação acima descrita, requisitada pelas Autoridades Fiscais no curso do procedimento de auditoria, deixam claro que os lançamentos tributários foram lastreados em elementos que não guardam qualquer relação com os que foram considerados ilícitos pela decisão judicial referenciada pela Recorrente.

Tenho, portanto, que as provas carreadas ao processo pelas autoridades fiscais e que serviram de lastro para a imputação das infrações estampadas no presente processo, não decorreram de "quebras" de sigilo bancário, fiscal e de dados telefônicos, tidas como nulas pela autoridade judicial.

Uma simples análise das infrações imputadas à contribuinte fiscalizada permite concluir que a apuração de referidos atos infracionais tiveram por suporte a documentação requisitada no curso da ação fiscal, e que foi disponibilizada pela própria contribuinte, inclusive extratos bancários.

Não se discute que a documentação complementar trazida ao processo pela Recorrente faz referência a compartilhamento de informações e afastamentos de sigilos bancários, porém, como já dito, o Fisco apurou infrações e constituiu créditos tributários tomando por base a própria contabilidade da fiscalizada, os documentos por ela apresentados no curso do procedimento, registros contábeis e informações de empresas que com ela efetuaram transações.

Assim, entendendo que as provas julgadas ilícitas pelo Superior Tribunal de Justiça não foram utilizadas pelas autoridades fiscais nos lançamentos tributários objeto do presente processo, rejeito a preliminar arguída pela Recorrente por meio da petição de fls. 4788/4789.

Aprecio, pois, os recursos impetrados.

Por entender que o decidido nele influenciará a apreciação do Recurso de Ofício, apreciarei primeiramente o Recurso Voluntário.

RECURSO VOLUNTÁRIO

Em conformidade com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 134/148, temos o seguinte:

1. o procedimento fiscal em tela decorreu de determinação judicial;
2. analisando documentos colhidos no curso da ação fiscal e os que constavam de processos judiciais instaurados contra a contribuinte, a Fiscalização concluiu que ela, a fiscalizada, embora tenha por objeto social o fomento a pequenas e médias empresas, na

verdade foi criada com o objetivo de servir de fonte de financiamento para as empresas do denominado GRUPO EMPRESARIAL MIRANTE;

3. a conclusão acima referenciada teve por lastro os seguintes elementos: a) a fiscalizada tem por domicílio uma sala localizada no mesmo prédio em que estão instaladas outras empresas do GRUPO MIRANTE; b) os sócios da empresa são a Sra. TERESA MURAD e o Sr. JOÃO ODILON SOARES FILHO, sendo que a Sra. Teresa é esposa do Sr. FERNANDO SARNEY, sócio de várias empresas que compõem o GRUPO MIRANTE, enquanto o Sr. JOÃO ODILON SOARES FILHO, além de ser o responsável pela gerência da sociedade, também exerce tal atividade em várias outras empresas do Grupo; c) toda a contabilidade das empresas integrantes do Grupo é feita de forma centralizada; d) a fiscalizada não possui funcionários registrados, sendo que as atividades empresariais são desenvolvidas pelo Sr. JOÃO ODILON SOARES FILHO e pela Sra. LUZIA DE JESUS CAMPOS DE SOUZA; e) as operações da fiscalizada são realizadas, em sua maior parte, com empresas do GRUPO MIRANTE, especialmente com a TV MIRANTE e a GRÁFICA ESCOLAR; f) a contabilidade da contribuinte aponta como devedores das supostas operações de factoring as próprias empresas que (supostamente) lhe venderam os títulos, e não os clientes (sacados) constantes dos borderôs; g) conforme recibos apresentados, as quitações dos títulos eram realizadas diretamente pelas empresas contratantes das operações, e não pelos clientes sacados; e h) na contabilidade da TV MIRANTE e da GRÁFICA ESCOLAR, empresas integrantes do Grupo, a fiscalizada figura no ATIVO CIRCULANTE, em sub-conta da rubrica BANCO C/MOVIMENTO, fazendo transparecer que ela atuava como uma espécie de agente financeiro dessas referidas empresas;

4. o Sr. JOÃO ODILON SOARES FILHO, principal administrador da autuada, estava sendo investigado pela Polícia Federal em virtude de suposta prática de irregularidades na administração da empresa;

5. com base na contabilidade da empresa e de informações obtidas por meio dos documentos colhidos no curso do procedimento, foi constatada a existência de inúmeros registros de operações contabilizadas como sendo decorrentes de aquisições de direitos creditórios (FACTORING), mas cujos títulos não possuíam suporte em operações mercantis praticadas pelas empresas tidas como cedentes, vez que elas não realizavam VENDAS A PRAZO;

6. entre as empresas referenciadas no item anterior, foi constatada a existência de pessoa jurídica EXTINTA e de uma outra que estava DESATIVADA (INATIVA);

7. em depoimento prestado à Polícia Federal, o Sr. JOÃO ODILON SOARES FILHO, indagado acerca dos clientes da fiscalizada de maior expressão que não pertenciam ao GRUPO MIRANTE, informou que seria a empresa MS CAMPOS, em relação a qual foram efetuadas as seguintes constatações: a) referida empresa supostamente realizou, no período de 2004 a 2008, operações de FACTORING com a fiscalizada na ordem de R\$ 2.859.044,00, porém, além de ter sido verificado que o seu faturamento foi todo ele decorrente de venda à vista, foi constatado que este, o faturamento, alcançou, no mesmo período, o montante de R\$ 517.615,67; b) em vários borderôs apresentados como elementos comprobatórios das operações, constou como cliente (sacado) a Sra. LUZIA DE JESUS CAMPOS DE SOUZA, que é, ao mesmo tempo, sócia-administradora da MS CAMPOS e administradora da fiscalizada; c) a MS CAMPOS é uma pequena oficina mecânica, cujo faturamento, como dito,

decorre essencialmente de operações à vista, como comprovam os seus assentamentos contábeis; d) foram colacionados aos autos cópia de cheques emitidos pela fiscalizada, nominais à MS CAMPOS, que supostamente seriam destinados ao pagamento da aquisição de títulos da citada empresa, porém, tais cheques foram endossados pela Sra. LUZIA DE JESUS CAMPOS DE SOUZA e descontados, inexistindo indicação de que foram depositados em conta da beneficiária; e) foram identificados outros cheques que, apesar de terem sido emitidos com base na alegação de que eram referentes a operações de FACTORING com a MS CAMPOS, tiveram como beneficiárias a própria fiscalizada, ou a Sra. LUZIA DE JESUS CAMPOS DE SOUZA, ou, ainda, a Sra. MARIA RAIMUNDO CAMPOS BARBOSA (irmã de LUZIA DE JESUS); f) a partir de 2008, a fiscalizada deixou de realizar operações com a MS CAMPOS, momento em que surgiram transações realizadas com a empresa S DE SOUZA NETO, cujo titular é esposo da Sra. LUZIA DE JESUS CAMPOS DE SOUZA; g) foram promovidas diligências em duas empresas que constavam de relação de clientes da MS CAMPOS, e, intimadas a apresentar documentação comprobatória da efetiva realização de transações com a referida empresa (MS CAMPOS), uma informou estar impossibilitada de apresentá-la por encontrar-se INATIVA no período, e a outra respondeu que os documentos solicitados não foram localizados; h) o Sr. MIGUEL SILVA CAMPOS, irmão da Sra. LUZIA DE JESUS CAMPOS DE SOUZA e sócio dela na MS CAMPOS, em depoimento à Polícia Federal, declarou que: desconhecia a data em que MS CAMPOS havia sido constituída; não sabia dizer qual o CAPITAL da empresa; desconhecia o faturamento mensal da empresa; não conhecia a empresa SÃO LUÍS FACTORING FOMENTO MERCANTIL LTDA; não utilizou serviços de FACTORING; desconhecia operações de FACTORING entre a MS CAMPOS e a fiscalizada; e nunca recebeu cheque da SÃO LUÍS FACTORING; e i) a Sra. LUISA MARIA SILVA CAMPOS DE CARVALHO, funcionária da MS CAMPOS, declarou à Polícia Federal: que cuidava do CAIXA da empresa, controlando a entrada e saída de dinheiro, efetuando pagamentos e ajudando na administração de pessoal; que não tinha conhecimento acerca de negociações de títulos de crédito com empresas de FACTORING; que ouviu falar da fiscalizada, sabia que ela trabalhava com FACTORING, mas não a conhecia e nem trabalhava com essas operações; e que desconhecia que a MS CAMPOS realizava operações com a fiscalizada, causando-lhe estranheza a expressão TÍTULOS, vez que não tinha conhecimento da existência destes na MS CAMPOS;

8. relativamente à empresa S. DE SOUZA NETO, que supostamente teria realizado operações de FACTORING com a fiscalizada no ano de 2008, foi constatado que, nessa época, essa empresa não mais existia, vez que tinha sido extinta por liquidação voluntária em 12/09/2002, e, além disso, a exemplo do verificado nas supostas operações realizadas com a MS CAMPOS, em praticamente todos os borderôs aparece na condição de SACADO o nome da Sra. LUZIA DE JESUS CAMPOS DE SOUZA, executiva da fiscalizada, sócia-administradora da MS CAMPOS e esposa do Sr. SEBASTIÃO DE SOUZA NETO, proprietário da empresa em referência;

9. a constatação de que a Sra. LUZIA DE JESUS CAMPOS DE SOUZA aparece na condição de SACADO em supostas operações de FACTORING, contraria a legislação de regência, vez que esta não permite operações com pessoas físicas, e, além disso, não é razoável admitir que ela tenha sido a principal cliente de empresas de sua propriedade ou de seu esposo, inclusive em período que uma das empresas encontrava-se extinta e a outra não passava de uma pequena oficina mecânica;

10. os extratos bancários relativos às contas mantidas pela Sra. LUZIA DE JESUS CAMPOS DE SOUZA no HSBC, BRADESCO e UNIBANCO, no período de 2004 a

2008, indicam que ela não dispunha de saldos suficientes para quitação dos títulos supostamente emitidos por ela e que foram relacionados nos borderôs, tendo sido constatado ainda que os cheques apontados como correspondentes a esses pagamentos, com raríssimas exceções, sequer constam como debitados nos referidos extratos;

11. foram analisadas ainda operações da fiscalizada com as empresas T&P COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO LTDA, RFD DA COSTA e ARMS VIGILÂNCIALTDA, nas quais foram identificados fatos que contaminam de incerteza a alegação de que se tratavam de operações de FACTORING;

12. relativamente à T&P COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO LTDA, consta que essa empresa realizou operações de FACTORING com a autuada no período de 2004 a 2008, mas, nos BORDERÔS, ela aparece como único SACADO, o que desnatura a operação; a exemplo de outras, a documentação que serviu de lastro para as operações é precária (aditivos sem assinatura, assinatura do Sr. JOÃO ODILON SOARES FILHO - representante da fiscalizada - consignada tanto em documentos da contratada como da contratante, etc.); embora intimada, a empresa não apresentou os seus livros contábeis; no que diz respeito aos recebimentos a prazo, justificadores das alegadas operações de FACTORING, registra o Termo de Verificação Fiscal:

[...]

Em nova intimação, desta feita para esclarecer se nos anos de 2004 a 2008 havia prestado serviços com recebimentos a prazo e para que, se fosse o caso, juntasse a documentação correspondente (duplicatas, nota fiscal, fatura, etc) e informasse quais deles teriam sido negociados em operações de factoring, o representante da T & P limitou-se a informar que no citado período todas as notas fiscais de serviços haviam sido emitidas diretamente contra seus clientes sem a emissão de duplicatas, utilizando algumas vezes o procedimento da emissão de cheques da própria empresa ou de seu titular, correspondente ao valor ou parte das notas fiscais a receber, cujos cheques foram negociados com empresa de factoring para suprir problemas com fluxo de caixa (fls. 647 a 650). Examinando os blocos de notas fiscais entregues pela T & P, constatamos que em torno de 96% dos serviços por ela prestados foram destinados à Gráfica Escolar S/A, ligada ao grupo empresarial mirante, e num cotejamento feito por amostragem nos assentamentos contábeis desta empresa, verificamos que os pagamentos realizados pela tomadora dos serviços eram feitos à vista (fls. 651 a 762). De qualquer modo, ainda que a diligenciada trabalhasse com recebimentos a prazo, para que pudesse negociar esses direitos com uma **factoring**, haveria que existir os correspondentes títulos, representativos da dívida contraída pelo adquirente dos serviços (clientes da diligenciada), não servindo de prova dessas operações cheques de emissão da própria T & P, como alegado na resposta à nossa intimação. Portanto, a desculpa de que tais operações ocorreram com a utilização de cheques da própria empresa ou de seu dono não merece acatamento por parte desta fiscalização, dado que, sendo uma prática não admitida na legislação que disciplina as atividades das "factoring", a alegação teria que vir acompanhada de comprovação hábil e idônea, o que "in casu" não ocorreu.

13. no que tange à RFD DA COSTA, assinala o Termo de Verificação Fiscal:

[...]

Consta que esta empresa negociou títulos em operações de factoring com a fiscalizada no ano de 2005 e 2006 (fls. 1709 a 1836), no entanto, em relação aos citados exercícios a empresa apresentou à Receita Federal declarações de INATIVA (fl. 777) ou seja: informando sob as penas da Lei que naqueles anos de 2005 e 2006 não teria realizado nenhuma operação mercantil ou financeira.

Intimada a apresentar seus livros contábeis relativos aos anos de 2005 e 2006 a empresa limitou-se a mostrar o livro caixa do ano de 2004 (fls. 771 a 773). Tendo sido mais uma vez intimada a apresentar os livros de 2005 e 2006, a mesma informou, desta feita, que suas atividades estavam paralisadas desde 2004, não dispondo dos citados livros, (fls. 774 a 775). A resposta do representante da empresa vem confirmar a situação de inatividade por ela experimentada nos anos de 2005 e 2006, conforme já havia declarado à Receita Federal, o que, evidentemente, demonstra que naqueles anos de 2005 e 2006 a empresa não tinha capacidade de ter negociado títulos de crédito em seu nome, com empresa de factoring.

14. a análise acerca das supostas operações realizadas entre a fiscalizada e a empresa ARMS VIGILÂNCIA foram assim sintetizadas no Termo de Verificação Fiscal:

[...]

Consta que esta empresa negociou títulos em "operações de factoring" com a fiscalizada no ano de 2004 no valor total de 238.034,31 (fls. 1531 a 1708), em que pese ter apresentado a correspondente DIPJ (declaração de rendimentos) com seu conteúdo em branco, ou seja, sem nenhuma informação sobre suas atividades operacionais. Em que pese estar nessa situação, consultando os sistemas internos da Receita Federal, precisamente o Sistema de Informações sobre o Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF) (fls. 792 a 793), verifica-se que naquele ano de 2004 essa empresa teve por principal cliente o SENAC - Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial, para o qual as faturas são emitidas à vista, não gerando, portanto, direitos creditórios que pudessem ser negociados em operações de factoring. Tanto é que, nos borderôs emitidos em nome dessa empresa e que nos foram apresentados pela fiscalizada, verifica-se que em todos eles consta uma mesma espécie de título, cujo sacado é sempre o Sr. Silvino Ezon Pinto Ferraz - CPF 211.742.903-04, que é cônjuge da Sra. Heloísa Helena Nunes dos Santos Ferraz, CPF 210.041.023-72, a qual, por sua vez, figura como sócia da referida empresa. Evidentemente que esses títulos não resultam de vendas a prazo feitas pela empresa. Primeiro porque o Sr. Silvino certamente não é devedor por serviços lhe prestados pela empresa pertencente à sua própria esposa e, segundo, porque a atividade por ela praticada (vigilância) normalmente não comporta faturamento a prazo, de forma a gerar títulos de crédito que pudesse vir a ser faturizados. Também depõem contra a idoneidade dessas operações, o fato do contrato de fomento mercantil nº 25 não ter assinatura da cedente dos títulos (fls. 779 a 786) e de vários aditivos de borderôs não conterem assinatura do representante da contratada, sendo que os que se encontram assinados, o são pela mesma pessoa, tanto pelo lado do contratante como pelo lado da contratada, no caso o Sr. João Odilon Soares Filho, representante da São Luis Factoring (fls. 1532, 1544, 1562, 1581, 1664 e 1702).

Cabe registrar que a empresa Arms Vigilância foi intimada e reintimada a apresentar seus livros contábeis relativos ao ano de 2004, porém até esta data não os apresentou e nem tampouco se justificou (fls. 787 a 788).

Com base em tais elementos, a Fiscalização concluiu que os recursos financeiros movimentados pela Recorrente (recebimentos e pagamentos), **apontados pela contribuinte como relacionados às operações efetuadas com as empresas MS CAMPOS &**

CIA LTDA, S DE SOUZA NETO, RFD DA COSTA, T & P COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO LTDA e ARMS VIGILÂNCIA LTDA, efetivamente não eram provenientes de operações de FACTORING.

Diante dessa conclusão, foram imputadas à Recorrente as seguintes infrações:

i) os pagamentos, excluída a possibilidade de eles estarem associados a operações de FACTORING, revelaram-se desprovidos de CAUSA, atraindo assim a aplicação das disposições do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, abaixo reproduzido;

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

ii) os recebimentos, por igual razão (ausência de comprovação das operações de FACTORING), foram considerados suprimentos financeiros sem comprovação, o que, para a Fiscalização, caracterizaria de omissão de receitas, na forma dos artigos arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280 e 288 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda de 1999 - RIR/99), abaixo transcritos.

[...]

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto.

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais.

§ 2º Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, observado o disposto no parágrafo seguinte.

§ 3º Os valores controlados na parte "B" do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, existentes em 31 de dezembro de 1995, somente serão atualizados monetariamente até essa data, observada a legislação então vigente, ainda que venham a ser adicionados, excluídos ou compensados em períodos de apuração posteriores.

Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional (Capítulo V), dos resultados não operacionais (Capítulo VII), e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração:

...

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real.

...

Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais.

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior

...

Art. 277. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica.

Parágrafo único. A escrituração do contribuinte, cujas atividades compreendam a venda de bens ou serviços, deve discriminar o lucro bruto, as despesas operacionais e os demais resultados operacionais.

Art. 278. Será classificado como lucro bruto o resultado da atividade de venda de bens ou serviços que constitua objeto da pessoa jurídica.

Parágrafo único. O lucro bruto corresponde à diferença entre a receita líquida das vendas e serviços (art. 280) e o custo dos bens e serviços vendidos - Subseção III.

Art. 279. 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.

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

Art. 280. A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas.

...

Art. 288. Verificada a omissão de receita, a autoridade determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão.

As autoridades autuantes, entendendo que a Recorrente simulou registros contábeis com o intuito de encobrir a verdadeira origem dos recursos financeiros por ela movimentados, qualificou a multa de ofício aplicada.

Penso que, em primeiro lugar, deve-se apreciar se de fato encontram-se reunidos ao processo elementos capazes de criar a convicção de que a fiscalizada efetivamente não realizou, ao menos em relação às empresas MS CAMPOS & CIA LTDA, S DE SOUZA NETO, RFD DA COSTA, T & P COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO LTDA e ARMS VIGILÂNCIA LTDA, operações de factoring.

O fragmento abaixo reproduzido, extraído do Termo de Verificação Fiscal de fls. 134/148, apresenta uma síntese dos elementos colhidos pela Fiscalização para justificar a conclusão de que, no que tange às empresas acima referenciadas, não se pode admitir que as operações realizadas pela Recorrente tinham a natureza de FACTORING.

...as evidencias de inidoneidade das operações de factoring aqui relatadas, podem ser apontadas pelos seguintes fatos:

a) os títulos ditos como negociados não possuem lastro nas operações mercantis praticadas pela empresa, porquanto nenhuma delas possuía carteira decorrente de vendas/prestação de serviços realizadas a prazo;

b) a empresa S de Sousa Neto, que teria negociado títulos com a fiscalizada no ano de 2008, já se encontrava extinta desde o ano de 2002, quando deu baixa no seu registro na Junta Comercial do Estado do Maranhão e no cadastro da Receita Federal;

c) consta que a empresa MS Campos teria negociado títulos durante os anos de 2004 a 2008, no montante de R\$ 2.859.044,64, porém o total do seu faturamento nesse mesmo período não passou de R\$ 517.615,67;

d) empregada do Grupo Mirante e principal funcionária da São Luis Factoring, a Sra. Luzia de Jesus Campos de Sousa figura como sócia da empresa MS Campos e é esposa do sócio da empresa S de Sousa Neto e, em que pese essa situação, figura como sacado em inúmeros títulos relacionados nos borderôs dessas empresas;

e) a empresa RFD da Costa, que teria negociado títulos nos anos de 2005 e 2006, apresentou declarações à Receita Federal, sob as penas da Lei, informando que estava naquele período em situação de completa inoperância, inclusive ratificou tal situação no curso de Diligência Fiscal, em resposta a Termo de Intimação Fiscal;

f) o Sr. João Odilon Soares Filho, que é o administrador e sócio da São Luis Factoring, assina inúmeros borderôs, representando tanto a parte contratada como a contratante das supostas operações de factoring.

Tenho, pois, a partir dos elementos colacionados ao processo e especialmente em virtude do fato de não identificar na peça recursal argumentos direcionados no sentido de invalidar as conclusões estampadas nas peças acusatórias, que efetivamente não se pode admitir como sendo de FACTORING operações que não têm lastro em outras de natureza mercantil; em que empresa, entre as que supostamente realizaram as transações, já se encontrava extinta há mais de seis anos do período em que citadas transações foram alegadamente efetuadas, ou, que se declara INATIVA no período em que supostamente as operações foram realizadas; em que o montante transacionado por uma das empresas, no período alegado, representa mais do que o quádruplo do faturamento alcançado pela empresa no mesmo período; em que pessoa diretamente vinculada às empresas envolvidas, sejam esses vínculos de natureza funcional, societária ou até mesmo familiar, figure como SACADO nas

referidas operações; e em que a documentação que serviu suporte apresenta vícios que comprometem a sua confiabilidade.

Digo mais: uma vez adequadamente qualificados e quantificados os efeitos tributários, a exasperação da penalidade revela-se medida inquestionável, vez que não é razoável supor que todo esse conjunto de fatos resulte de mera desorganização e informalidade na condução da atividade econômica explorada pela pessoa jurídica fiscalizada. Trata-se, a meu ver, de uma clara intenção de modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal, cujo objetivo nada mais é do que a redução da incidência tributária, circunstância que autoriza a qualificação da multa de ofício.

Alega a Recorrente que a decisão de primeira instância deve ser reformada no que tange ao reconhecimento da caducidade do direito de se efetuar o lançamento, visto que ela afasta a aplicação das disposições do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN) com base no argumento da existência de fraude, quando o que deveria ser verificado no caso é se houve ou não pagamento do tributo, ainda que parcial. Diz que as operações retratadas no auto de infração foram contabilizadas, com o tributo apurado e pago, de modo que, ultrapassado o prazo de cinco anos do fato gerador, ocorreu a homologação tácita do pagamento, ainda que parcial, com a extinção da obrigação tributária. Aduz que, na medida em que foi cientificada em 14 de outubro de 2010, todos os fatos geradores ocorridos antes de outubro de 2005 foram alcançados pela decadência.

Diversamente do sustentado pela Recorrente, o juízo acerca da ocorrência ou não de fraude é fator determinante no reconhecimento da caducidade do direito de se constituir créditos tributários, eis que é partir dele que é definido o termo inicial de contagem do prazo correspondente.

Como é cediço, nos exatos termos do disposto no parágrafo 4º do citado art. 150 do CTN, abaixo reproduzido, constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial de contagem do prazo de decadência ali previsto não é aplicável, restando claro que, nessa circunstância, a melhor exegese é a que direciona para a aplicação da regra geral, qual seja, a estabelecida no art. 173 do mesmo diploma, que também reproduzo.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

...

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, **salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.**

...

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Relevante, pois, o juízo antes esposado acerca da efetiva conduta dolosa por parte da fiscalizada na condução do seu negócio econômico. Diferentemente do alegado pela Recorrente, inexistente dúvida acerca dos fatos apurados e adequadamente retratados nos autos, restando inaplicável, assim, as disposições do art. 112 do Código Tributário Nacional. Também em sentido contrário ao declinado na peça de defesa, penso, como já dito, que ao emprestar natureza de operação de FACTORING às transações financeiras realizadas com empresas administradas por pessoas com sólidos vínculos com o Grupo Econômico do qual faz parte, a Recorrente objetivou reduzir a incidência tributária e, mais do que isso, ocultar a verdadeira origem dos recursos pecuniários envolvidos em tais transações.

Anoto que, nos termos da súmula CARF nº 2, abaixo transcrita, este Colegiado não detém competência para pronunciar-se sobre a alegada natureza confiscatória da multa de ofício aplicada.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Adiante, ao apreciar o RECURSO DE OFÍCIO, analisarei mais detidamente os efeitos da norma estampada no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, nos créditos tributários tratados no presente processo.

A Recorrente argumenta que *"os julgadores da DRJ incorreram em erro ao avaliar o caso, deixando de analisar questão extremamente relevante, destacada no acórdão, porém não apreciada"*, motivo pelo qual deve ser decretada a nulidade da decisão de primeira instância. No caso, a alegação da contribuinte é *"que há um encadeamento de operações, com a renovação de títulos que não geram o ingresso de novas receitas"*.

De fato, não vislumbro na decisão recorrida referência a tal argumento. Contudo, observo que a análise da alegação, efetivamente trazida em sede de impugnação, só se justificaria na circunstância em que as operações realizadas pela contribuinte fossem reconhecidas como relativas a FACTORING, o que, como demonstram os fragmentos abaixo reproduzidos, extraídos do voto condutor da decisão exarada em primeira instância, não é o caso.

[...]

O presente lançamento diz respeito apenas às operações de *factoring* supostamente realizadas entre o autuado e estas últimas cinco empresas. Essas operações foram descaracterizadas pela autoridade autuante, que lhe atribuiu consequências diversas daquela pretendida pelo contribuinte. Em sua defesa, o contribuinte reafirma a veracidade das operações escrituradas. Assim, **a solução da presente lide reside na verificação da legitimidade da descaracterização realizada.**

Os títulos correspondentes aos negócios desconsiderados pela autoridade fiscal são os termos aditivos ao contrato de fomento, dos quais faz parte o demonstrativo da faturização, denominado borderô. Esses títulos são encontrados nas folhas 1531 a 1952 e um passar de olhos em tais documentos é suficiente para verificar que eles não atendem à necessária forma legal, pois são instrumentos particulares desprovidos da assinatura do cedente ou de pessoa com poderes para representá-lo. De fato, conforme relatado no referido Termo de Verificação Fiscal, em alguns termos aditivos ninguém assina pelo cedente; noutros consta em seu lugar a assinatura de Odilon Soares Filho (sócio do autuado), desprovido de procuração; noutros consta a assinatura de Luzia de Jesus Campos de Sousa (administradora do autuado), também desprovido de procuração, e em muitos casos o título sequer existe, constando apenas o borderô, em que não há assinatura de qualquer das partes. Portanto, **tais títulos são ineficazes para comprovar as operações de factoring perante terceiros, não podendo ser opostos ao Fisco.**

...

Conforme se verifica na legislação supracitada e nas práticas comerciais, o negócio de uma operação de *factoring* se dá em dois momentos: preliminarmente, o cliente da empresa de *factoring*, uma pessoa jurídica, vende bem ou presta serviço para terceiro, mediante pagamento a prazo. Para isso, o comprador ou tomador do serviço (sacado) emite um título de crédito em benefício do cliente da empresa de *factoring*, por exemplo, uma duplicata, uma nota promissória, um cheque pré-datado etc. No segundo momento, o cliente da empresa de *factoring* (titular do crédito) transmite seu direito para a empresa de *factoring* mediante pagamento inferior ao valor de face do título. Assim, o cliente tem a garantia da liquidez de seu título e antecipa sua receita, em contrapartida da diferença a menor entre o valor recebido e o valor de face do crédito. Por outro lado, a empresa de *factoring*, quando satisfeito o direito de crédito adquirido, lucra com a referida diferença de valores em contrapartida do risco de inadimplência e de eventual custo de cobrança.

Portanto, para cada operação de *factoring* deve existir: um título de crédito emitido por terceiro em benefício do cliente da empresa de *factoring*, causado pela venda de um bem ou pela prestação de um serviço, com pagamento a prazo; uma cessão do direito de crédito do cliente para a empresa de *factoring*; um pagamento da empresa de *factoring* para o cliente e um pagamento do terceiro para a empresa de *factoring*, quando aquele resgata o título que emitiu.

Já foi verificado que os contratos apresentados pelo autuado são ineficazes para demonstrar a cessão dos créditos que seriam o objeto das faturizações. Adicionalmente, os procedimentos realizados em relação às operações com as empresas clientes do autuado levantaram provas que permitem concluir que não existiram, de fato, as alegadas operações de factoring, conforme demonstrado a seguir:

...

A movimentação financeira do impugnante registra uma quantidade considerável de depósitos e descontos que não deixam dúvida de que ele auferiu receitas e realizou pagamentos. A contabilidade do impugnante correlaciona essas receitas e pagamentos por meio de operações de *factoring*, contudo a ação fiscal demonstrou que essas operações não são factíveis, tanto no aspecto formal quanto no aspecto material.

Também não é apreensível a natureza de qualquer outro negócio jurídico que se pretendia chegar por via indireta, uma vez que o impugnante não o alega e a

autoridade autuante não o cogita. Até mesmo a possibilidade de terem ocorrido operações de empréstimo garantidas por títulos de crédito deve ser afastada, pelos mesmos motivos já citados: ausência de um instrumento formal e ausência de suporte material para esse tipo de negócio (empresas inexistentes, inativas ou sem faturamento suficiente), além de sua ilegalidade, pois o empréstimo é negócio jurídico privativo de instituições financeiras.

Contudo, os depósitos e os descontos existem. A escrituração registra esses fatos econômicos da empresa, mas o contribuinte não os oferece corretamente à tributação.

...

Vê-se, pois, que a decisão de primeira instância acolheu a descaracterização das operações realizadas pela Recorrente, ratificando, assim, o procedimento adotado pela Fiscalização. Diante de tal circunstância, a apreciação por parte da Turma Julgadora de primeira instância de argumentos que tinham por premissa a realização de operações de FACTORING (encadeamento de operações, com a renovação de títulos e sem ingresso de novas receitas) revelou-se despicienda.

Tenho, assim, por insubsistente a preliminar de nulidade da decisão de primeiro grau arguida pela Recorrente.

Em sede de recurso, a contribuinte repisa argumentos em relação aquilo que denominou REACTUAÇÃO DE RECEBÍVEIS, alega que representam "*operações triviais de troca de títulos vencidos*", afirma que tal fato constitui "*prática ordinária na atividade de factoring*" e exemplifica a forma como o alegado encadeamento das operações ocorreu. Entretanto, além de não levar em conta o fato de a Fiscalização ter desconsiderado que os recebimentos e pagamentos escriturados estão relacionados a operações de FACTORING, não indica de forma precisa a documentação que efetivamente comprova que entradas e saídas do CAIXA computadas nas bases de cálculo dos tributos lançados não representaram efetiva movimentação de recursos, bem como não aponta os registros contábeis que refletiram o alegado encadeamento das operações.

A Recorrente suscita ainda nulidade da decisão recorrida com base no fato de ela, a decisão, não ter deferido pedido de perícia formulado em sede de impugnação.

Como é cediço, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, a autoridade julgadora de primeira instância detém faculdade para indeferir a realização de perícia quando considerá-la prescindível. No caso dos autos, o ato decisório atacado, por entender que os elementos reunidos ao processos revelaram-se suficientes à solução da controvérsia, julgou dispensável o pedido formulado pela Recorrente.

De igual forma, penso que requerer a realização de perícia em sede de julgamento com o intuito de carrear ao processo prova que deveria ter sido produzida no curso da ação fiscal, ou, quando muito, na fase de defesa, com o devido respeito, revela pretensão meramente protelatória.

Improcedente, a meu ver, a nulidade suscitada.

Em sentido contrário ao alegado pela Recorrente, penso, em harmonia com o esposado pela decisão recorrida, que a Fiscalização aportou ao processo elementos suficientes

à comprovação de que as operações realizadas com as empresas MS CAMPOS & CIA LTDA, S DE SOUZA NETO, RFD DA COSTA, T & P COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO LTDA e ARMS VIGILÂNCIA LTDA, não podem ser caracterizadas como referentes a operações de FACTORING.

Embora a Recorrente discorra em sua peça de defesa acerca de uma suposta licitude das operações realizadas (existência de contratos; emissão de títulos; repasse de valores; realização de pagamentos; escrituração; e apuração dos tributos devidos), não contradita, como já dito, os fatos declinados pelas autoridades autuantes no Termo de Verificação Fiscal para demonstrar que referidas operações não diziam respeito a FACTORING.

Obviamente, uma vez afastada a hipótese de que os pagamentos realizados estavam relacionados a operações de FACTORING, resta desprovida de causa a destinação dos valores correspondentes, o que autoriza a aplicação das disposições do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, abaixo transcrito.

Art. 61. **Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento**, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º **A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa**, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

Destaco que, aqui, estamos diante de tributação exclusiva na fonte em decorrência da constatação de PAGAMENTO SEM CAUSA, eis que, por meio de provas robustas, foi afastada a declinada pela fiscalizada. Não se trata, pois, da hipótese referenciada pelo *caput* do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, mas, sim, da que consta em seu parágrafo 1º, de modo que os argumentos da Recorrente direcionados no sentido de que restaram comprovados os beneficiários dos pagamentos em nada contribuí para infirmar a imputação feita pela Fiscalização.

Absolutamente improcedente a argumentação da Recorrente de que, relativamente ao Imposto de Renda na Fonte, houve "arbitramento tributário", regime que, à evidência, não se compatibiliza com o tributo em questão.

Insubsistentes, também, os argumentos da Recorrente de que a tributação exclusivamente na fonte com amparo nas disposições do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, não se compatibiliza com a apuração com base no lucro real, cabendo destacar que os pronunciamentos apontados na peça recursal como lastro para tal entendimento tratam de situação que não se verifica nos presentes autos, qual seja, redução do lucro líquido (glosa de custos ou despesas) e concomitante tributação na fonte.

Descabida, ainda, a alegação de que a aplicação da alíquota de 35% do imposto exclusivo de fonte, do reajustamento da base de cálculo correspondente e da multa qualificada de 150% representaria "*tripla penalização*", vez que, além de revelar impropriedade o enquadramento da referida tributação na fonte como penalidade, a incidência das respectivas normas autorizadoras encontra-se consubstanciada em fatos suficientemente descritos nas peças acusatórias. Com efeito, a conduta intencional da fiscalizada no sentido de artificializar operações com o intuito de "suavizar" a incidência tributária resta comprovada por meio de robusta documentação, tornando procedente, assim, a exasperação da multa de ofício; e a alíquota de 35% do imposto, aplicável sobre a base reajustada, da mesma forma, tem respaldo na lei, eis que identificada, concretamente, a hipótese para a sua aplicação (PAGAMENTOS SEM CAUSA).

No que diz respeito à imputação de OMISSÃO DE RECEITAS, por entender que não é merecedor de reparo de qualquer natureza, acolho, na íntegra, o pronunciamento feito pelo integrante da Turma Julgadora de primeiro grau, RAIMUNDO PARENTE ALBURQUERQUE JÚNIOR, em sua DECLARAÇÃO DE VOTO, abaixo transcrito.

Peço vênia à douta maioria formada para dissentir apenas quanto à manutenção da infração de omissão de receita fundada em suprimento de caixa de origem não comprovada. É que, a meu ver, **a infração não está adequadamente comprovada e fundamentada nos termos da legislação tributária aplicável.**

De acordo com a descrição dos fatos, a omissão de receita está caracterizada pela "ocorrência de suprimentos de caixa decorrentes de recebimentos contabilizados a crédito das contas de 'títulos a receber' das empresas MS Campos e Cia Ltda, S de Sousa Neto, RFD Costa e T& P Comércio e Distribuidora Ltda e Arms Vigilância Ltda, e a débito da conta caixa/banco, cujos valores são originários de operações não comprovadas (...)".

A vista da premissa fática adotada, poder-se-ia deduzir que a autoridade fiscal aplicou a presunção prevista no art. 282 do RIR/99, segundo o qual se está autorizado a inferir omissão de receita a partir da existência de "recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, art. 1º, inciso II)".

Entretanto, tal dispositivo não foi aplicado, como se verifica da fundamentação da imputação fiscal e das provas documentais que a suportam. Em primeiro lugar, porque dele não se tem registro no enquadramento legal da infração. Em segundo lugar, **não se verifica na fundamentação do ato impugnado qualquer referência argumentativa ou probatória da premissa fática que autoriza a presunção de omissão de receita, qual seja, a existência de suprimentos de caixa de pessoas ligadas à suprida, que são as taxativamente previstas no RIR.**

Em verdade, **a autoridade fiscal não fez uso da presunção legal de omissão de receita, tampouco fundamentou a infração em outra previsão legal. O que se verifica é que a infração está lastreada numa presunção simples, ad hominem,** não argumentativamente explicitada ou concatenada com os fatos apurados. De efeito, a autoridade fiscal, com acerto, descaracterizou as operações de *factoring* realizadas pelo autuado com determinadas empresas; mas, por outro lado, inferiu **acordadamente que o recebimento dos valores em decorrência do resgate dos títulos**

adquiridos se configurava omissão de receita. Um passo demasiadamente largo, porquanto tal inferência não está respaldada em lei ou em presunção simples adequadamente construída.

Ao se deparar com essas circunstâncias durante o procedimento de fiscalização, incumbiria à autoridade tributária avançar no seu dever de investigação ou, se tal providência se revelasse inócua ou inviável, poderia enquadrar os fatos apurados em outra presunção legal de omissão de receita, fundada, por exemplo, em depósito bancário de origem não comprovada, saldo credor de caixa etc.

Não tendo assim procedido, **a presunção erigida carece de base legal**, pois do valor recebido pelo autuado, decorrente de operação posteriormente descaracterizada pela Fiscalização, não se infere automaticamente a ocorrência de omissão de receita.

Do quanto expendido, voto por exonerar o contribuinte dos tributos decorrentes da infração de omissão de receita, aderindo ao voto do i. Relator nas demais questões.

(GRIFEI)

Irretocável, a meu ver, a análise empreendida pelo Ilustre Julgador de primeira instância.

Não tenho dúvidas de que, no caso, das duas uma: ou as autoridades autuantes, a partir de um aprofundamento das investigações, identificavam a origem dos recursos que ingressaram no CAIXA da fiscalizada e, diante da sua tributabilidade, promoviam os lançamentos correspondentes; ou, alternativamente, enquadravam a situação fática apurada em presunção autorizada pela lei. A simples dedução de que os valores em referência decorreram de receitas omitidas, desprovida de elementos adicionais de convicção, fragiliza a autuação, tornando insubsistentes os lançamentos tributários efetivados.

No que tange aos juros de mora com base na TAXA SELIC, cabe apenas assinalar que tal questão já foi pacificada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme súmula nº 4, abaixo transcrita.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Relativamente aos juros sobre a multa de ofício, embora tenha me pronunciado em outras ocasiões pela procedência da sua incidência, não com base na taxa selic, mas, sim, com aplicação do percentual de 1% a que alude o parágrafo primeiro do art. 161 do Código Tributário Nacional, em razão de reiterados pronunciamentos desta Corte Administrativa, revi meu posicionamento, de modo que passei a acolher o entendimento de que efetivamente existe lastro legal para que a incidência se dê com base na taxa selic.

No que diz respeito à referida matéria (juros sobre a multa de ofício), dentre inúmeros no mesmo sentido, adoto como razões de decidir o pronunciamento do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto nos autos do processo administrativo nº 19515.720343/2012-64 (acórdão nº 1402-001.750, sessão de 30 de julho de 2014), que, amparado em manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais, consignou:

[...]

Observa-se, inicialmente, que a questão tem sido objeto intenso debate pela Câmara Superior, haja vista que, num lapso de poucos meses, ocorreram votações em sentidos opostos, ambos decididos por maioria apertada de votos, como se verifica dos acórdãos nº 9101-00539, de 11/03/2010, e nº 9101-00.722, de 08/11/2010.

Abstraindo-se de argumentos finalísticos, como o enriquecimento ilícito do Estado, os quais fogem à alçada deste tribunal administrativo, conforme determina a Súmula CARF nº 2, expõe-se os fundamentos considerados suficientes para justificar a cobrança nos presentes autos, com espelho no acórdão nº 9101-00539, de 11/03/2010, de lavra da Conselheira Viviane Vidal Wagner.

O conceito de crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto tributo quanto penalidade pecuniária.

Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.

Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito". Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 74).

Daí, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."

A obrigação tributária principal referente à multa de ofício, a partir do lançamento, converte-se em crédito tributário, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:

Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito tributário dela decorrente. (destacou-se)

A obrigação principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago" (§1º).

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tornando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.

Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

Art.950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §1º).

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº9.430, de 1996, art. 61, §2º).

§3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido já se manifestou a Câmara Superior de Recursos Fiscais quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/0400.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA – MULTA DE OFÍCIO – OBRIGAÇÃO PRINCIPAL – A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Cabe referir, ainda, a Súmula Carf nº 5: "São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral."

Diante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União.

Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065, de 1995.

No âmbito do Poder Judiciário, a jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:

REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL 2008/0239572-8 Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125) Órgão Julgador T2 – SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 04/12/2008 Data da Publicação/Fonte DJe 19/12/2008 Ementa PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

1. É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão-somente rediscutir as razões do julgado.

2. Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.

3. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06

e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07).(g.n.)

No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 4, de observância obrigatória pelo colegiado, por força de norma regimental (art. 72 do RICARF), nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

Assim, com suporte nos fundamentos acima esposados, julgo procedente a aplicação da multa de ofício, bem como dos juros de mora com base na taxa selic sobre ela incidente.

RECURSO DE OFÍCIO

A matéria da qual decorre o recurso necessário interposto está representada pelo reconhecimento de caducidade do direito de a Fazenda constituir créditos tributários, conforme fragmentos do voto condutor da decisão de primeiro grau a seguir reproduzidos:

... no presente caso, a autoridade autuante identificou a ocorrência de simulação de operações de *factoring*, promovendo a sua descaracterização, que será objeto de análise mais adiante. Dessa forma, em atenção à exceção contida no fim do referido dispositivo, a regra a ser aplicada não é aquela supracitada, mas sim a regra geral de decadência, prevista no artigo 173, I, do mesmo Código, pela qual o prazo de decadência é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado:

...

Na espécie, o primeiro fato gerador do IRPJ e da CSLL ocorreu em 31 de dezembro de 2004, passível de lançamento a partir de 1º de janeiro de 2005. Considerando que a apuração desse imposto é anual, no presente caso, o termo inicial da decadência é de 1º de janeiro de 2006 e o termo final é 31 de dezembro de 2010. Portanto, considerando que a ciência do lançamento ocorreu em 14 de outubro de 2010, verifica-se que essa exigência não foi tocada pela decadência.

Quanto à contribuição para o PIS e à COFINS, o primeiro fato gerador ocorreu em 31 de janeiro de 2004, passível de lançamento a partir do dia seguinte, 1º de fevereiro de 2004. Considerando que a apuração dessas contribuições é mensal, o termo inicial da decadência é 1º de março de 2004 e o termo final é 28 de fevereiro de 2009. Portanto, considerando que a ciência do lançamento ocorreu em 14 de outubro de 2010, verifica-se a ocorrência da decadência de todos os créditos tributários dessa natureza cujo fato gerador ocorreu antes de 14 de outubro de 2004. Tais créditos estão relacionados na tabela abaixo (todos os valores estão expressados em Reais):

...

Quanto ao IRRF, o primeiro fato gerador ocorreu em 5 de janeiro de 2004, passível de lançamento a partir do dia seguinte, 6 de janeiro de 2004. Considerando que o § 2º do artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995, determina que esse imposto vence **no dia do pagamento realizado**, o termo inicial da decadência é 6 de janeiro de 2004

e o termo final é 5 de janeiro de 2009. Portanto, considerando que a ciência do lançamento ocorreu em 14 de outubro de 2010, verifica-se a ocorrência da decadência de todos os créditos tributários dessa natureza cujo fato gerador ocorreu antes de 14 de outubro de 2004. Tais créditos estão relacionados na tabela abaixo (todos os valores estão expressados em Reais):

...

Constato que a decisão de primeira instância, embora tenha afirmado que, no caso, para fins de decadência deveria ser observado o disposto no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional (CTN), salvo melhor juízo, considerou EXERCÍCIO SEGUINTE, relativamente ao PIS e à COFINS, o MÊS SEGUINTE àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, e, no que diz respeito ao IMPOSTO DE RENDA NA FONTE, o DIA SEGUINTE ao da ocorrência do fato gerador.

Na medida em que, a partir da apreciação das razões trazidas por meio do recurso voluntário interposto pela contribuinte, a proposição aqui apresentada é no sentido de julgar insubsistente a imputação de omissão de receitas feita pela Fiscalização, deixo de tecer maiores considerações acerca da caducidade do direito de constituição de créditos tributários relativos ao IRPJ, CSLL, PIS e à COFINS, eis que tenho por improcedentes as exigências correspondentes.

No que tange ao IMPOSTO DE RENDA NA FONTE, contudo, verifico, como já dito, que apesar de a decisão *a quo* asseverar que, no presente caso, o "*prazo de decadência é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*", ao pronunciar-se pelo reconhecimento da caducidade do direito de lançar em relação a determinados fatos geradores, o fez considerando, ao que tudo indica, que a expressão EXERCÍCIO SEGUINTE a que faz referência a norma em questão estaria representada pelo dia seguinte ao da ocorrência do fato gerador da obrigação.

Penso que não seja essa a melhor exegese que se pode extrair da norma em comento. Com efeito, a expressão EXERCÍCIO a que alude o referido comando legal só pode ser concebido como o ano posterior ao correspondente ao da concretização das hipóteses de incidência, pois, em conformidade com a lei (art. 175 da Lei nº 6.404, de 1976), o exercício social tem duração de um ano.

Ainda que não tenha sido exatamente essa a interpretação declinada na decisão recorrida, tenho por certo que, no que diz respeito ao Imposto de Renda na Fonte e consideradas as disposições do inciso I do art. 173 do CTN, os fatos geradores ocorridos no ano de 2004 não mais poderiam ser objeto de lançamento em 14 de outubro de 2010, vez que, ausente fato gerador em 31 de dezembro de 2004, todos os demais ocorridos nesse ano (2004) tiveram como data limite para a constituição do crédito tributário correspondente 31 de dezembro de 2009, conforme demonstração abaixo.

Fatos geradores até 30/12/2004

EXERCÍCIO EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA SER EFETUADO: 2004

EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA SER EFETUADO: 2005

PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA SER EFETUADO: 01/01/2005

Processo nº 10320.003164/2010-18
Acórdão n.º **1301-001.938**

S1-C3T1
Fl. 4.937

TERMO FINAL PARA LANÇAMENTO: 31/12/2009

Diante de todo o exposto, conduzo meu voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao **RECURSO DE OFÍCIO** e **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao **RECURSO VOLUNTÁRIO** para: a) cancelar as exigências de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS; e b) reconhecer a caducidade do direito de lançar o **IMPOSTO DE RENDA NA FONTE** relativo aos fatos geradores ocorridos em todo o ano calendário de 2004.

"documento assinado digitalmente"

Wilson Fernandes Guimarães - Relator