



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

Processo nº 10508.000071/2006-59
Recurso nº 154.843 Voluntário
Acórdão nº 1301- 00.335 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de julho de 2010
Matéria PIS e COFINS
Recorrente INSPETORIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM ILHÉUS
Recorrida 3ª CÂMARA DA 1ª SEÇÃO

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1999, 2000

Ementa: DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CASO DE DOLO OU FRAUDE.

Uma vez tipificada a conduta fraudulenta prevista no § 4º do art. 150 do CTN, aplica-se à regra do prazo decadencial e a forma de contagem fixada no art. 173, quando a contagem do prazo de cinco anos tem como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Essa regra aplica-se também à COFINS por força da Súmula nº 8 do STF.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins.

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

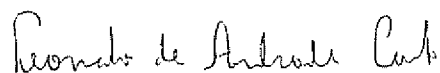
Ementa: EMPRESAS DE “FACTORING”. RECEITA. OMISSÃO.

Nas operações de aquisição de títulos de crédito pelas empresas de *factoring*, a receita corresponde ao deságio entre a quantia expressa no título e o valor pago. Demonstrado nos autos que o sujeito passivo não computou no resultado a integralidade das operações realizadas, tributa-se como omissão a receita das transações originalmente não registradas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, admitir os embargos de declaração interpostos para, no mérito, dar-lhes provimento da seguinte forma: **ratificar** o Acórdão 103-22.950 no que se refere ao cancelamento das autuações do IRPJ e da CSLL e ao reconhecimento da decadência da autuação do PIS para os fatos geradores ocorridos até 30/11/2000, inclusive; **retificar** o Acórdão 103-22.950 para acolher a decadência da COFINS para os fatos geradores ocorridos até 30/11/2000, inclusive; e, no mérito, dar

provimento parcial ao recurso para adequar a base de cálculo do PIS e da COFINS aos valores constantes da tabela de fl. 1.486.



LEONARDO DE ANDRADE COUTO – Presidente e Relator.

EDITADO EM: 12 AGO 2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto, Waldir Veiga Rocha, Ricardo Luiz Leal de Melo, Paulo Jakson da Silva Lucas, Fábio Soares de Melo e Valmir Sandri.

Relatório

Em primeira apreciação do recurso voluntário (fls. 850/885), a antiga 3ª Câmara do 1º CC prolatou o Acórdão 103-22.950 (fls. 991/1.008), dando-lhe integral provimento.

O Chefe da Unidade Local da Receita Federal do Brasil apresentou embargos de declaração (fls. 1.018/1.022) argüindo obscuridade na decisão que não teria esclarecido se o cancelamento da exigência teria origem em vício formal ou material, o que seria fundamental para a Unidade decidir quanto a nova autuação e o período por ela abrangido.

Suscitou também a ocorrência de omissão, pois as razões que levaram ao cancelamento das autuações do IRPJ e da CSLL – fundamentalmente erro na formalização da exigência - não se aplicariam ao PIS e à Cofins que deveriam ter sido objeto de avaliação específica.

Através do despacho 103-0.224/2008 (fls. 1.023/1.024), o então Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção entendeu pela ocorrência, em tese, pelo menos da omissão suscitada e encaminhou os autos a este Relator para manifestação.

Submetido o recurso à apreciação do Colegiado, a 3ª Câmara do 1º CC prolatou a Resolução nº 103-01.890 (fls. 1.025/1.030) esclarecendo a suposta obscuridade e, no que se refere à omissão, acolhendo o recurso no sentido de que caberia análise específica da autuação no que se refere ao PIS e à Cofins.

Nesse caso, tratando-se, em tese, de atividade de *factoring*, os autos foram remetidos à Unidade de origem para verificação quanto à real base de cálculo a ser tributada.

Retornou o processo a este Colegiado com os documentos de fls. 1.033/1.486 trazidos pela autoridade responsável pela diligência e com o Termo de Encerramento de Diligência (fls. 1.487/1.488) onde essa mesma autoridade esclarece os procedimentos adotados para obtenção do percentual aplicado sobre o valor dos títulos depositados, para fins de obtenção do deságio correspondente à receita típica da atividade.

Manifestando-se quanto à diligência, a interessada apresenta petição (fls. 1.492/1.497, com documentos de fls. 1.498/1.621) argüindo, em preliminar, a intempestividade dos embargos de declaração. Como foi cientificada do Acórdão recorrido em 05/09/2007 pela própria embargante, entende que o termo inicial do prazo para apresentação do recurso não poderia ser posterior a essa data. Assim o término do prazo seria, no mais tardar, em 10/09/2007. Entretanto, os embargos foram interpostos em 28/09/2007.

No mérito, reclama que na apuração do percentual utilizado a autoridade não levou em consideração o prazo das operações. Apenas somou a receita e dividiu pelo valor bruto, como se todos os negócios fossem realizados pelo prazo de trinta dias, o que não corresponderia à realidade. Deveria ter sido considerado o prazo médio dessas operações para se verificar a taxa mensal, conforme demonstrativo que apresenta.



Sustenta também que não teria sido considerada a significativa inadimplência típica dessas operações e os valores correspondentes deveriam ter sido deduzidos, conforme demonstrativo que traz aos autos.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to be the name 'R. de' followed by a flourish.

Voto

Conselheiro LEONARDO DE ANDRADE COUTO

O recurso voluntário foi trazido novamente à apreciação em função dos embargos de declaração interpostos pelo Chefe da Unidade Local da Receita Federal do Brasil. Argumentou, no que foi acatado pela Câmara, que as razões que levaram ao cancelamento da exigência do IRPJ e da CSLL não se aplicariam ao PIS e à Cofins.

Assim, deve ficar claro que esta nova análise abrange exclusivamente as contribuições ao PIS e à Cofins. Ratifica-se aqui os efeitos do Acórdão 103-22.950 no que se refere ao cancelamento da exigência do IRPJ e da CSLL.

Quanto às contribuições em comento, a questão do prazo decadencial também foi abordada no Acórdão 103-22.950 onde se definiu, em relação ao PIS, pela contagem sob as regras do inciso I, do art. 173, do CTN, e, quanto à Cofins, pelo prazo decenal do art. 45, da Lei nº 8.212/91, nos seguintes termos:

Quanto à decadência, pauto minha linha de raciocínio no sentido de que esse prazo foi definido como regra geral no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN):

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;

(.....) (grifo acrescido)

Por outro lado, dentre as modalidades de lançamento definidas pelo CTN, o art. 150 trata do lançamento por homologação. Nesse caso, o § 4º do dispositivo estabeleceu regra específica para a decadência:

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 (grifo acrescido)

Hodiernamente, a grande maioria dos tributos submete-se ao lançamento por homologação, como é o caso do IRPJ. Assim, circunstancialmente, aquilo que representava uma regra específica tornou-se norma geral para efeitos de contagem do prazo decadencial.

Entretanto, o próprio texto do § 4º estabelece duas situações que excepcionariam o prazo ali previsto. Numa delas quando a lei fixar prazo distinto



para homologação. Noutra, se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

No primeiro caso, sem embargo da discussão em relação à natureza da lei a que alude o dispositivo, não haveria dúvida quanto ao prazo decadencial aplicável. Porém, nas situações de dolo, fraude ou simulação, inexistente disposição literal normativa tratando daquele prazo. Não se pode conceber que esse fato implique na ausência de prazo decadencial para os casos em tela. Haveria uma perpetuação da relação jurídico-tributária absolutamente hostil ao princípio da segurança jurídica.

Sob esse prisma, o entendimento mais lógico para essa hipótese retorna ao prazo originalmente tido como geral, previsto no art. 173, inciso I, do CTN. Nessa linha caminhou a jurisprudência deste colegiado:

PRAZO DECADENCIAL - FRAUDE DOLO - CONLUÍO - SIMULAÇÃO - O Código Tributário Nacional, como norma complementar à Constituição, é o diploma legal que detém legitimidade para fixar o prazo decadencial para a constituição dos créditos tributários pelo Fisco. Inexistindo regra específica, no tocante ao prazo decadencial aplicável aos casos de fraude, dolo, simulação ou conluio, deverá ser adotada a regra geral contida no artigo 173 do CTN, tendo em vista que nenhuma relação jurídico-tributária poderá protelar-se indefinidamente no tempo, sob pena de insegurança jurídica (3ª Câmara do Primeiro CC - Acórdão 103-20 512)

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA – TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – CASO DE DOLO OU FRAUDE – Uma vez tipificada a conduta fraudulenta prevista no § 4º do art. 150 do CTN, aplica-se à regra do prazo decadencial e a forma de contagem fixada no art. 173, quando a contagem do prazo de cinco anos tem como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (1ª Câmara do Primeiro CC – Acórdão 101-94 668)

Em resumo, a contagem do prazo decadencial é influenciada pela ocorrência ou não das hipóteses previstas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64. Caracterizada a fraude, aplica-se o art. 173, inciso I, do CTN devendo, em caso contrário, ser utilizada a contagem estabelecida no art. 150, § 4º daquele diploma legal.

(.....)

No que se refere às contribuições sociais sua natureza tributária coloca-as, no gênero, como espécies sujeitas ao lançamento por homologação. Aplicam-se a elas, portanto, as disposições do art. 150 do Código Tributário Nacional. O já mencionado § 4º do mencionado artigo autoriza que a lei estabeleça prazo diverso dos cinco anos ali determinados.

Foi assim que a Lei nº 8.212, de 26 de julho de 1991, regulamentando a Seguridade Social, tratou do prazo decadencial das contribuições sociais da seguinte forma:

“Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada ” (*grifo nosso*)

A mencionada lei determina expressamente quais as contribuições sociais, a cargo da empresa, que tenham base no lucro e no faturamento:



Art. 23 As contribuições a cargo da empresa provenientes do faturamento e do lucro, destinadas à Seguridade Social, além do disposto no art. 22 são calculadas mediante a aplicação das seguintes alíquotas:

I - 2% (dois por cento) sobre sua receita bruta, estabelecida segundo o disposto no § 1º do art. 1º do Decreto-Lei nº 1 940, de 25 de maio de 1982, com a redação dada pelo art. 22, do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, e alterações posteriores;

II - 10% (dez por cento) sobre o lucro líquido do período-base, antes da provisão para o Imposto de Renda, ajustado na forma do art. 2º da Lei nº 8 034, de 12 de abril de 1990.

(.....)

O Decreto-Lei nº 1 940/82 regulamenta o Finsocial. Posteriormente, a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991 criou a Cofins e determinou que essa contribuição seria cobrada em substituição àquela. Assim dispõe o art. 9º da LC:

Art. 9º A contribuição social sobre o faturamento de que trata esta lei complementar não extingue as atuais fontes de custeio da Seguridade Social, salvo a prevista no art. 23, inciso I, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual deixará de ser cobrada a partir da data em que for exigível a contribuição ora instituída. (grifo nosso).

Vê-se, portanto, que sob a ótica da Lei 8.212/91 a contribuição para a Seguridade Social calculada sobre o faturamento é o Finsocial, posteriormente substituído pela Cofins e a contribuição calculada sobre o lucro é a CSLL. Não há menção ao PIS.

É certo que o CTN concedeu à lei ordinária a possibilidade de estabelecer prazo decadencial diferente daquele originariamente previsto no § 4º do art. 150 daquele diploma legal. No entanto, não se pode perder de vista que se trata de uma excepcionalidade.

Sob essa ótica, constatando-se que a Lei nº 8.212/91 em nenhum de seus dispositivos trata do PIS, considerar-se que o prazo decadencial previsto no art. 45 daquela norma aplicar-se-ia a essa contribuição seria um abuso interpretativo à concessão feita pelo CTN.

O tema do prazo decadencial tem grande importância na relação fisco-contribuinte, inclusive pelo impacto no princípio da segurança jurídica. Sendo assim, o tratamento da matéria é prerrogativa da norma positivada. Não havendo disposição expressa no texto legal, não se pode definir o prazo decadencial com base em interpretação do alcance da lei.

Entendo, destarte, que ao prazo decadencial do PIS deve ser aplicada a regra geral quinquenal estabelecida no § 4º do art. 150 do CTN, com exceção das situações em que esteja tipificada a conduta fraudulenta. Nessa última hipótese, conforme já exposto, deve ser utilizada a regra do inciso I do art. 173 do CTN.

Na mesma linha do prazo decadencial definido para o IRPJ, foi atingida pela caducidade a exigência do PIS em relação aos fatos geradores até 30/11/2000 inclusive, pois são aqueles com termo inicial até 01/01/2001.

Por outro lado, a Cofins e a CSLL estão elencadas entre as contribuições submetidas às regras da Lei nº 8.212/91, incluindo aí o prazo decadencial definido no art. 45 desse diploma legal. Tendo em vista que não cabe à autoridade administrativa avaliar questionamentos referentes à constitucionalidade ou



ilegalidade de norma legal plenamente inserida no ordenamento jurídico pátrio, a essas contribuições deve se aplicado o prazo decenal. Dessa forma, para essas contribuições não ocorreu a decadência em nenhum período.

Lembrando que a questão da multa qualificada foi devidamente abordada no mencionado acórdão (fls. 1.000/1.001), não há qualquer reparo à decisão no que se refere à contagem do prazo decadencial para o PIS, através do inciso I, do art. 173, do CTN.

Em relação à Cofins, a Súmula Vinculante nº 8 do STF afastou do mundo jurídico os arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91. Sendo assim, a contagem do prazo decadencial para essa contribuição deve seguir as regras dos demais tributos sujeitos à lançamento por homologação.

Nesses termos, com base no inciso I, do art. 173, do CTN, foram atingidos pela decadência os fatos geradores ocorridos até 30/11/2000, inclusive.

Na manifestação em relação ao resultado da diligência, o sujeito passivo argüiu, em preliminar, a intempestividade dos embargos de declaração apresentados pelo Chefe da Unidade Local da RFB e que, admitidos, geraram o procedimento de diligência.

Como argumento principal nesse ponto, a interessada informa que foi cientificada do Acórdão recorrido em 05/09/2007, pela Unidade Local da RFB. Assim, essa Unidade só poderia ter sido cientificada da decisão em momento. Sustenta que, na pior das hipóteses tal ciência teria ocorrido mesma data (05/09/2007) o que implicaria no termo final do prazo para embargos em 10/ 09/2007. Como o recurso foi apresentado em 28/09/2007, estaria caracterizada a intempestividade.

Para dirimir a questão, importa registrar que, nos termos do § 1º, do art. 65, do Anexo II, da Portaria MF nº 256/2009 a competência para interposição dos embargos pertence ao titular da unidade de administração tributária encarregada da execução do Acórdão.

As decisões do CARF são encaminhadas ao setor da Unidade encarregado de executar a decisão. Sob a ótica do Regimento Interno do CARF, ainda que esse Setor constata a existência de alguma circunstância que, em tese, justifique a interposição de embargos de declaração, não pode formalizar tal recurso por não ter competência regimental para fazê-lo.

Nesse caso, cabe o encaminhamento de relatório ao Chefe da Unidade com a descrição dos fatos que justifiquem os embargos. Cientificado, essa autoridade formalizará o recurso em comento.

Foi exatamente o que ocorreu no presente caso. O Setor de Arrecadação e Cobrança da Inspetoria da Receita Federal em Ilhéus (SORAC) recebeu a decisão da 3ª Câmara do 1º CC e elaborou o relatório de fls. 1.013/1.015 onde se manifestou pela necessidade da interposição de embargos e, ao mesmo tempo, providenciou a ciência do sujeito passivo àquela decisão.

Posteriormente, encaminhou os autos com a proposta de embargos ao conhecimento do titular da Unidade (fl. 1.017) que formalizou a ciência em 28/09/2007 (fl. 1.017) e os embargos nessa mesma data. Não há intempestividade, portanto.

No mérito, entendo que o trabalho da autoridade fiscal responsável pela diligência seguiu o padrão determinado pela Resolução 103-01.890.



Pelo Termo de Encerramento de Diligência verifica-se que a Fiscalização reconheceu que os lançamentos efetuados na conta corrente eram oriundos de compra de títulos creditórios. Dessa forma, foi acatada a principal razão de defesa no sentido de que, pela natureza das atividades exercidas, os depósitos não poderiam ser considerados integralmente como receita.

Para obtenção da receita efetiva, a Fiscalização analisou informações fornecidas pelo sujeito passivo relativas a parte do período analisado, comparou os depósitos com as receitas a eles correspondentes e chegou a um percentual médio de 4,20% de receita por depósito (fls. 1.345/1.350).

Aplicando esse percentual sobre os demais depósitos na conta corrente não escriturada a Fiscalização obteve o valor da receita considerada omitida (fls.1.351/1.485) para todo o período analisado, consolidado na tabela de fl. 1.486.

Esse procedimento parece-me absolutamente razoável, até porque vai ao encontro das razões de defesa apresentadas na impugnação. Afirmou a interessada que: “...*De outro lado, os estudos realizados pela ANFAC (Associação Nacional das Sociedades de Fomento Mercantil – Factoring), bem demonstram que a receita das factorings sempre oscilam no percentual entre 3,5 a 4,5 por cento na médias dos anos em que foi feita a pesquisa.*” (fl. 469)

Sendo assim, entendo que a apuração da Fiscalização mostra-se adequada para refletir o cômputo das receitas nos lançamentos efetuados na conta corrente não escriturada objeto do procedimento fiscal.

O questionamento do sujeito passivo no que se refere à influência do prazo das operações na apuração da receita não merece guarida. Em primeiro lugar porque a Fiscalização efetuou a apuração considerando como parâmetro todas as operações registradas pela interessada num determinado período o que abrange diversos prazos. Assim, o percentual médio obtido (4,20%) considera coeficientes referentes aos diversos prazos de operação utilizados.

Além disso, a reclamante mistura os conceitos de receita e lucratividade. A receita obtida na operação de compra de títulos consiste na diferença entre o valor de face e o de aquisição, ou seja, o deságio. Para essa definição é irrelevante o prazo em que foi realizada a operação. Se a empresa de *factoring* ficou mais ou menos tempo com o título em mãos é circunstância que face a indicadores financeiros – índice inflacionário por exemplo- pode afetar a margem de lucro daquela operação, mas não o valor da receita.

Em relação à inadimplência, o recurso não merece melhor sorte. Isso porque na apuração fiscal foram excluídos os cheques sustados e/ou devolvidos, conforme indicativo do Termo de Constatação Fiscal nº 001 (fl. 22). Assim os documentos que não foram regularmente compensados, e que portanto não geraram receita, não constam do levantamento.

Do exposto, voto no sentido de admitir os embargos de declaração interpostos e dar-lhes provimento de forma a que a decisão seja adequada nos seguintes termos: **RATIFICAR** os efeitos do Acórdão 103-22.950, no que se refere ao cancelamento da autuação do IRPJ e da CSLL e à decadência do PIS, abrangendo os fatos geradores ocorridos até 30/11/2000, inclusive. Após a realização da diligência, voto no sentido de **RETIFICAR** o Acórdão 103-22.950, para acolher a decadência da Cofins em relação aos fatos geradores



ocorridos até 30/11/2000; e no mérito, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a base de cálculo do PIS e da Cofins aos valores consolidados na tabela de fl. 1.486.



LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Relator