



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

Processo n° 10920.006728/2008-82
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1201-001.040 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de junho de 2014
Matéria IRPJ E REFLEXOS - OMISSÃO DE RECEITAS
Recorrentes FOMIL FOMENTO MERCANTIL LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.
ATIVIDADE DE *FACTORING*.

Conforme expressamente estabelecido no art. 42, *caput*, da Lei nº 9.430/96, a tributação da omissão de receita decorrente de depósito de origem não comprovada recai exatamente sobre o montante do respectivo depósito, sendo irrelevante que a atividade exercida pela pessoa jurídica seja a de *factoring* ou qualquer outra.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM COMPROVADA. ATIVIDADE DE *FACTORING*.

Comprovado que parte dos depósitos bancários tem origem em duplicatas recebidas, anteriormente adquiridas com deságio por pessoa jurídica que exerce a atividade de *factoring*, a omissão de receita limita-se ao montante desse deságio.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

MULTA QUALIFICADA. DEPÓSITOS EM CONTA DE INTERPOSTA PESSOA.

Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas (Súmula CARF nº 34).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO. RECEITAS FINANCEIRAS.

A redução a zero das alíquotas do PIS/Cofins não cumulativo sobre as receitas financeiras, promovida pelos Decretos nºs 5.164/2004 e 5.442/2005, não se aplica às pessoas jurídicas que auferem receitas financeiras em razão do exercício de sua atividade principal, como é o caso das empresas de *factoring*, pois nesse caso as receitas financeiras se confundem com receitas da atividade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em NEGAR provimento ao recurso voluntário e em DAR PARCIAL provimento ao recurso de ofício para restabelecer a exigência do IRPJ, da contribuição para o PIS, da Cofins e da CSLL no que toca a omissão de receitas por depósitos de origem não comprovada (item 7.2 do termo de verificação fiscal). Vencido o Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado, que afastava a exigência do PIS/COFINS não cumulativo, e o Conselheiro André Almeida Blanco que dava provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a exigência dos tributos e contribuições relativamente à omissão de receita apurada com base nas duplicatas (item 7.1 do TVF).

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto - Relator

Participaram do presente julgado os Conselheiros: Rafael Vidal de Araujo (Presidente), Marcelo Cuba Netto, Roberto Caparroz de Almeida, Marcelo Baeta Ippolito (Suplente Convocado), Luis Fabiano Alves Penteado e André Almeida Blanco (Suplente Convocado).

Relatório

Trata-se de recursos voluntário e de ofício interpostos nos termos dos arts. 33 e 34, I, do Decreto nº 70.235/72, contra o acórdão nº 06-21.214, exarado pela 1ª Turma da DRJ em Curitiba - PR.

Em apertada síntese, a autoridade tributária acusa a contribuinte em epígrafe de haver cometido as seguintes infrações à legislação tributária ao longo dos anos de 2003, 2004 e 2005:

a) omissão de receitas comprovada pelo recebimento, via conta corrente mantida em nome de interposta pessoa, de duplicatas emitidas por terceiros;

b) omissão de receitas caracterizada pela falta de comprovação da origem dos recursos de propriedade da empresa, movimentados em conta corrente mantida em nome de interposta pessoa.

Relativamente ao ano de 2003 a autoridade fiscal promoveu o arbitramento do lucro da pessoa jurídica sob o argumento de que não lhe foram apresentados os livros de sua

escrituração comercial e fiscal. Quanto aos anos de 2004 e 2005 o lançamento tomou por base o lucro real trimestral.

Sobre o IRPJ, a contribuição para o PIS, a Cofins e a CSLL devidos a autoridade fiscal impôs multa qualificada, sob a acusação de que restou evidenciado o intuito do sujeito passivo em ocultar do fisco a ocorrência dos fatos geradores dos tributos em comento.

Inconformada com a exigência a interessada propôs impugnação ao lançamento alegando, em resumo, o seguinte:

- a) sua conduta não foi dolosa, daí porque inexistiu sonegação ou fraude;
- b) ocorreu a decadência do IRPJ e da CSLL relativamente aos 1º, 2º e 3º trimestres de 2003, bem como da contribuição para o PIS e da Cofins referentes ao período de janeiro a outubro do mesmo ano;
- c) tendo em vista que a atividade exercida pela autuada é a de *factoring*, a base de cálculo dos tributos lançados deve ser calculada sobre o deságio aplicado na aquisição das duplicatas emitidas por terceiros, que é de 3%, e não sobre o valor integral dos títulos;
- d) é inconstitucional o art. 1º da Lei nº 9.316/96, que vedou a dedução da CSLL da base de cálculo do IRPJ;
- e) são inconstitucionais as Medidas Provisórias e as Leis que instituíram a não comutatividade da contribuição para o PIS e da Cofins;
- f) é incabível a exigência da contribuição para o PIS e da Cofins não cumulativos a partir de 02/08/2004, haja vista que os Decretos nºs 5.164/2004 e 5.442/2005 reduziram a zero as alíquotas dessas contribuições incidentes sobre receitas financeiras, que é o tipo de receita auferida pela autuada;
- g) inexistindo a conduta dolosa, a multa qualificada deve ser afastada;
- h) inconstitucionalidade do Decreto-lei nº 1.736/79 e do art. 63, § 2º, da Lei nº 9.430/96, que exigem juros e multa de mora durante o período em que o crédito tributário está com sua exigibilidade suspensa.

Apreciadas as razões de defesa a DRJ de origem decidiu pela parcial procedência do lançamento para reconhecer como receitas omitidas apenas os valores apurados pela fiscalização, ajustados pelos fatores de deságio de títulos publicados pela Associação Nacional de *Factoring* - Anfac.

Por haver eximido a contribuinte do pagamento de tributos e encargos de multa em montante superior ao limite de sua alçada, o órgão de primeiro grau submeteu sua decisão à apreciação deste Conselho.

Por sua vez, irressignada com a parcela mantida, a interessada interpôs recurso voluntário sob as mesmas alegações expostas na impugnação ao lançamento.

Voto

Conselheiro Marcelo Cuba Netto, Relator.

1) Da Admissibilidade dos Recursos

Os recursos voluntário e de ofício atendem aos pressupostos processuais de admissibilidade estabelecidos no Decreto nº 70.235/72 e, portanto, deles deve-se tomar conhecimento.

2) Do Recurso Voluntário

2.1) Da Alegação de Inexistência de Dolo

Durante os anos de 2003, 2004 e 2005 a ora recorrente depositou em conta corrente de titularidade da Sra. Juracy de Bittencourt Rodrigues valores provenientes do exercício de sua atividade empresarial. A titular da conta corrente bancária é a mãe do Sr. José Bitencourt Rodrigues, sócio administrador da autuada com participação de 99% em seu capital social (fl. 356 e ss.).

Segundo a autoridade tributária, no período objeto da fiscalização foram depositados na conta corrente da interposta pessoa R\$ 5.774.931,22 a título de duplicatas emitidas por terceiros, bem como R\$ 1.906.713,52 cuja origem a empresa, apesar de intimada para tanto, deixou de comprovar.

A movimentação na conta corrente da interposta pessoa foi confirmada pela própria contribuinte, em resposta a intimações a ela dirigidas (fl. 178 e ss. e fl. 234). Ademais, a contribuinte também reconheceu que os valores ali depositados não foram registrados na contabilidade e nem oferecidos à tributação.

Restou ainda comprovado que em relação anos de 2003 e 2004 foi apresentada DIPJ com declaração de inatividade (fl. 514 e ss.).

Pois bem, a meu juízo, o fato de a empresa omitir do fisco, durante um longo período de tempo, inúmeras operações cuja respectiva receita totaliza um valor expressivo, receitas essas que deixaram de ser escrituradas e informadas em DIPJ, autoriza concluir, para além de qualquer dúvida razoável, que a conduta da contribuinte não foi fruto de mero erro ou de negligência, mas sim de sua vontade livre e consciente de se evadir da tributação (dolo).

Mas, no caso, há uma evidência a mais. É que para evitar que o fisco viesse a tomar conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, a contribuinte se utilizou de conta corrente bancária de titularidade de terceira pessoa.

Sobre esse fato em especial a Súmula nº 34 do CARF, de observância obrigatória por parte de seus membros, assim estabelece:

Súmula CARF nº 34 (DOU de 09/12/2010):

Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas.

Assim sendo, comprovada a sonegação dolosa (art. 71 da Lei nº 4.502/64) e, por conseguinte, o evidente intuito de fraude (art. 44, II, da Lei nº 9.430/96), correta a imposição da multa qualificada.

2.2) Da Alegação de Decadência

A autoridade fiscal constituiu créditos tributários do IRPJ, da contribuição para o PIS, da Cofins e da CSLL. Sobre esses créditos impôs multa de 150% pelo evidente intuito de fraude.

Pede a defesa seja declarada a decadência do IRPJ e da CSLL referentes aos fatos geradores ocorridos nos 1º, 2º e 3º trimestres de 2003, e da contribuição para o PIS e da Cofins para o período de janeiro a outubro de 2003.

Pois bem, reafirmada no capítulo anterior deste voto a conduta dolosa da ora recorrente, a contagem do prazo decadencial é feita segundo o disposto no art. 173, I, do CTN, haja vista que o art. 150, § 4º, do mesmo Código não se aplica às situações onde restar comprovado o dolo, *in verbis*:

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. (Grifamos)

Isso posto, como a ciência ao lançamento ocorreu em 31/10/2008 (fl. 569), não há que se falar em decadência dos créditos tributários haja vista que para os fatos geradores ora questionados pela defesa a contagem do prazo de cinco anos iniciou-se em 01/01/2004 e se encerraria somente em 31/12/2008.

2.3) Da Alegação de Alíquota Zero da Contribuição para o PIS e da Cofins

Afirma a recorrente que a partir de 02/08/2004 os Decretos n.ºs 5.164/2004 e 5.442/2005 reduziram a zero as alíquotas da contribuição para o PIS e da Cofins incidentes sobre receitas financeiras, daí porque deve-se afastar a exigência dessas contribuições.

O Decreto nº 5.164/2004 assim estabelece:

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, inciso IV, da Constituição, e tendo em vista o disposto no § 2º do art. 27 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, DECRETA:

Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das referidas contribuições.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica às receitas financeiras oriundas de juros sobre capital próprio e as decorrentes de operações de hedge.

Art. 2º O disposto no art. 1º aplica-se, também, às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de incidência não-cumulativa.

Art. 3º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 2 de agosto de 2004.

O Decreto nº 5.442/2005 possui o mesmo teor, à exceção das operações de *hedge*, em relação às quais as alíquotas do PIS/Cofins não cumulativo também foram reduzidas a zero.

A autorização legal para regulação desta matéria por meio de decreto presidencial está contida no art. 27, § 2º, da Lei nº 10.865/2004, *in verbis*:

Art. 27. O Poder Executivo poderá autorizar o desconto de crédito nos percentuais que estabelecer e para os fins referidos no art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativamente às despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos, inclusive pagos ou creditados a residentes ou domiciliados no exterior.

(...)

§ 2º O Poder Executivo poderá, também, reduzir e restabelecer, até os percentuais de que tratam os incisos I e II do caput do art. 8º desta Lei, as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não-cumulatividade das referidas contribuições, nas hipóteses que fixar.

Pois bem, o PIS/Cofins não cumulativo incide sobre a receita bruta bem como sobre as demais receitas.

Receita bruta, segundo o art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/77, é o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados. As demais receitas incluídas na base de cálculo do PIS/Cofins não cumulativo são, por exclusão, todas as receitas não conceituadas como receita bruta.

No caso dos autos, em que a contribuinte exerce a atividade de *factoring*, as receitas com deságio na aquisição de duplicatas, apesar de serem auferidas em operações financeiras, são conceituadas como receita bruta (receita da atividade), daí porque não são

alcançadas pelas disposições dos aludidos Decretos. Apenas as receitas financeiras não qualificadas como receita bruta o são.

Não é outro o entendimento do fisco visto em seu “perguntão” sobre o PIS/Cofins, senão vejamos:

413 Qual é a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins das empresas de fomento comercial (factoring)?

Considera-se receita bruta das empresas de factoring, para fins de apuração da referida base de cálculo, o valor do faturamento, assim entendido a totalidade das receitas auferidas.

No caso de comercialização de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços, o valor da receita a ser computado na base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins é o valor da diferença entre o valor de aquisição e o valor de face do título ou direito creditório adquirido (Lei nº9.718, de 1998, art. 3º, IN SRF nº247, de 2002, art. 10, § 3º).

2.4) Alegações de Inconstitucionalidade de Lei Tributária

As demais alegações da recorrente referem-se à inconstitucionalidade direta ou indireta de diversas leis tributárias.

Ocorre que esse Colegiado não detém competência para apreciar a arguição de inconstitucionalidade de lei tributária, haja vista o disposto no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, e na Súmula nº 2 do CARF, *in verbis*:

Decreto nº 70.235/72

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

(...)

Súmula nº 2 do CARF (DOU de 09/12/2010)

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

3) Do Recurso de Ofício

A DRJ de origem afastou parcialmente a exigência do IRPJ, da contribuição para o PIS, da Cofins e da CSLL tanto sobre a omissão de receitas oriunda das duplicatas emitidas por terceiros cujos valores foram depositados na conta corrente da interposta pessoa, quanto da omissão de receitas caracterizada pela falta da comprovação da origem de recursos depositados na mesma conta corrente.

Sobre a receita omitida decorrente das duplicatas emitidas por terceiros a DRJ assim se pronunciou:

No tocante aos créditos decorrentes de duplicatas, como não foram emitidas pela autuada, forçoso reconhecer que somente o valor do deságio na compra dos títulos constitui receita da empresa de fomento mercantil. Nesse sentido, o Ato Declaratório (Normativo) Cosit nº 51, de 28/09/1994:

II - A receita obtida pelas empresas de factoring representada pela diferença entre a quantia expressa no título de crédito adquirido e o valor pago, deverá ser reconhecida, para efeito de apuração do lucro líquido do período-base, na data da operação.

Não há reparos a fazer na decisão de primeiro grau relativamente a este ponto. De fato, uma vez que nesses títulos o sujeito passivo não figura nem como sacado nem como sacador, é de se concluir os tenha adquirido com vistas a obter receita com o deságio aplicado em seu valor de face.

Em relação aos depósitos de origem não comprovada o órgão de primeiro grau argumentou o seguinte:

*Quanto aos depósitos bancários de origem não comprovada, embora a presunção legal determine que a sua totalidade seja considerada omissão de receita, **entendo que a ficção jurídica não deve sobrepujar a verdade material**. Isso porque, como em nenhum momento a autoridade lançadora questionou a atividade de factoring da autuada, forçoso reconhecer que os ingressos em sua conta corrente advieram das atividades de compra de títulos. Daí que o raciocínio exposto quanto aos recebimentos das duplicatas deve ser estendido também aos demais créditos identificados na conta bancária da autuada, de modo que somente o valor do deságio sobre os recebíveis adquiridos (cheques, promissórias) constituem receita da autuada. (Grifamos)*

Neste ponto, a meu ver, a decisão *a quo* deve ser reformada. De fato, de acordo com o abaixo transcrito art. 42 da Lei nº 9.430/96, presume-se omitida o montante integral dos depósitos cuja origem não foi comprovada:

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

(...)

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

Como se viu anteriormente, no caso dos valores referentes às duplicatas emitidas por terceiros ingressados na conta corrente objeto da fiscalização, aplicável é o § 2º do art. 42 da Lei, já que foi possível identificar a origem dos recursos.

No entanto, quanto à omissão de receita caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada aplica-se o *caput* do art. 42, que expressamente prevê que a omissão de receita corresponderá ao montante dos valores creditados.

A afirmação feita pela DRJ segundo a qual a presunção legal não pode sobrepujar a verdade material não se sustenta justamente porque a falta de comprovação da origem daqueles depósitos impossibilita o alcance da aludida verdade material. Em outras palavras, exatamente por não estar provada a origem dos depósitos questionados é que a lei determinou que se presumisse terem eles origem em receitas omitidas. E como é cediço, presunção legal e verdade real não se confundem.

O fato de a atividade exercida pela ora recorrente ser a de *factoring* não autoriza presumir, como pretendeu a DRJ, que tais depósitos têm origem no recebimento de duplicatas anteriormente adquiridas com deságio. Tal ilação contraria frontalmente a presunção legal de que tais depósitos correspondem a receitas omitidas cuja origem não foi comprovada.

4) Conclusão

Tendo em vista todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário e por dar parcial provimento ao recurso de ofício para restabelecer a exigência do IRPJ, da contribuição para o PIS, da Cofins e da CSLL no que toca a omissão de receitas por depósitos de origem não comprovada (item 7.2 do termo de verificação fiscal).

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto