



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10920.720463/2014-77
ACÓRDÃO	1202-002.260 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	F PARTICIPACOES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

OMISSÃO DE RECEITA ESCRITURADA E NÃO DECLARADA.

ATIVIDADE DE SECURITIZAÇÃO DE RECEBÍVEIS. LUCRO PRESUMIDO.

O valor da receita bruta na atividade de securitização de recebíveis, para fins de apuração do IRPJ e demais reflexos no regime de lucro presumido corresponde ao valor dos créditos recebidos pela empresa adquirente e não apenas o deságio ocorrido na compra dos títulos.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2011, 2012

INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula CARF nº 2)

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso voluntário em relação às arguições de inconstitucionalidade e, na parte conhecida, indeferir o pedido de conversão do julgamento em diligência, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar-lhe provimento

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Jose Andre Wanderley Dantas de Oliveira, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Liana Carine Fernandes de Queiroz, Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração para exigência de IRPJ, nos anos-calendário de 2011 e 2013, pelo regime de apuração do lucro presumido, diante da constatação de receita bruta da atividade escriturada e não declarada.

Também foram lavrados autos de infração reflexos de CSLL, PIS e Cofins pela sistemática cumulativa e imposição de multa de ofício no percentual de 75%.

O valor total do crédito tributário constituído pelos autos de infração perfaz R\$ 8.799.840,44, conforme ao que se depreende do demonstrativo consolidado do crédito tributário do processo (fls. 2564).

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA	
Imposto	1.384.150,94
Juros	186.487,35
Multa	1.038.113,21
Valor do Crédito Apurado	2.608.751,50
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	
Contribuição	747.897,75
Juros	100.793,10
Multa	560.923,31
Valor do Crédito Apurado	1.409.614,16
CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL	
Contribuição	2.077.493,75
Juros	294.365,16
Multa	1.558.120,35
Valor do Crédito Apurado	3.929.979,26
CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP	
Contribuição	450.123,64
Juros	63.779,12
Multa	337.592,76
Valor do Crédito Apurado	851.495,52

Conforme ao que irá se analisar mais adiante o cerne da controvérsia reside sobre o conceito de receita bruta decorrente da operação de securitização.

A partir de informações confirmadas pela própria Recorrente sobre os valores mensais de aquisição dos títulos, a Autoridade Fiscal procedeu ao confronto com os valores declarados em DIPJ e constatou que a Recorrente considerou como receita bruta, para fins de apuração do lucro presumido, apenas, o valor do deságio obtido na aquisição do título de crédito, ou seja, a diferença entre o valor de face do título e o valor investido no mesmo.

Assim, por entender que inexistia base legal para excluir da receita bruta auferida os custos referentes à aquisição dos direitos creditórios para efeito de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no regime de lucro presumido, a Autoridade Fiscal procedeu aos lançamentos de ofício referidos acima.

Por bem resumir a controvérsia, passo a transcrever o relatório integrante do acórdão recorrido para, a seguir, complementá-lo com a descrição dos atos processuais praticados a partir daquela ocasião.

Procedimentos da Fiscalização

2. O trabalho da fiscalização foi autorizado pelo Mandado de Procedimento Fiscal nº 0920200.2013-00790-0. Teve início em 29/10/2013 com a ciência pessoal da intimação à empresa para que apresentasse o contrato social e alterações, o livro Razão, os arquivos eletrônicos com os registros contábeis e documentos fiscais, bem como informar sobre a existência de ações judiciais tendo por objeto tributos federais.

3. A empresa atendeu à intimação em duas etapas, em 05 e 14/11/2013.

4. A fiscalização analisou os arquivos contábeis e identificou os valores despendidos na aquisição de direitos creditórios. Em 17/12/2013 foi feita nova intimação à empresa, desta vez para:

1- Verificar e confirmar se os valores constantes da tabela abaixo correspondem aos valores despendidos mensalmente com a aquisição de direitos creditórios.

2- Caso haja alguma divergência apontar o valor correto, assim como as contas contábeis que foram utilizadas na apuração.

Conta Contábil: 00020300.0000-00000 - VALORES A PAGAR A FORNECEDORES

Ano Calendário de 2011					
Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
876.463,11	2.985.631,22	3.913.989,68	3.450.111,49	3.717.647,19	3.387.141,76
Ano Calendário de 2012					
Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maio	Junho
3.635.872,37	3.616.770,76	4.717.168,09	4.002.864,84	4.449.911,94	3.975.474,05
Ano Calendário de 2012					
Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
4.577.153,20	4.655.910,56	3.760.673,89	5.744.013,83	5.093.949,45	2.689.044,33

5. Em resposta datada de 06/01/2014 (fls. 2.448/2.551), a fiscalizada assim se manifestou:

"Primeiramente é necessário esclarecer que a terminologia adequada dos valores não é custos, mas sim valores despendidos com o investimento em créditos representativos de créditos com data de vencimento previamente estabelecida, o que gera um deságio entre a o valor de face do título e o valor investido no mesmo, sendo esse deságio a receita bruta da companhia."(...) "... a contribuinte afirma que os valores constantes da tabela acima correspondem aos valores despendidos mensalmente com os investimentos em "direitos creditórios", ou aplicação em créditos representados por títulos."

6. A autoridade fiscal analisou a documentação e fez o enquadramento na legislação aplicável, identificando a infração. Vale transcrever integralmente os itens 4 e 5 do TVF:

4. Legislação Aplicada

A operação de securitização, em síntese, compreende um processo por meio do qual uma sociedade, com o objetivo de antecipar o recebimento de seus créditos vincendos agrupa determinados direitos creditórios e os transfere, com determinado deságio, a uma sociedade de propósito específico (securitizadora).

A adquirente, tendo por lastro os referidos créditos e a fim de captar recursos no mercado de capitais, emite títulos e valores mobiliários.

Nesse sentido, a Lei nº 9.514, de 20 de novembro de 1997, assim definiu a securitização de créditos imobiliários:

"Art. 3º As companhias securitizadoras de créditos imobiliários, instituições não financeiras constituídas sob a forma de sociedade por ações, terão por finalidade a aquisição e securitização desses créditos e a emissão e colocação, no mercado financeiro, de Certificados de Recebíveis Imobiliários, podendo emitir outros títulos de crédito, realizar negócios e prestar serviços compatíveis com as suas atividades."

Inexiste base legal para excluir da receita bruta auferida os custos referentes à aquisição dos direitos creditórios para efeito de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no regime de lucro presumido.

No que diz respeito ao IRPJ, tal entendimento é respaldado pelo art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, combinado com os arts. 1º e 25, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e o art. 31 e parágrafo único da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Os dispositivos citados estão transcritos nos arts. 518, 519 e 224 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, com as seguintes redações:

"Art. 518. A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o § 7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25, e inciso I).

Art. 519. Para efeito do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único." "Art. 224. 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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31).

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou prestador dos serviços seja mero depositário (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31, parágrafo único)."

Em relação a CSLL devida pelos contribuintes optantes pelo lucro presumido, a sua base de cálculo será determinada a partir da mesma receita bruta mencionada acima, conforme os arts. 29 da Lei nº 9.430, de 1996, 15, § 1º, inciso III, e 20 da Lei nº 9.249, de 1995, cujas redações seguem transcritas:

(...)Decorre dos dispositivos legais acima transcritos que o legislador autorizou a não inclusão na receita bruta das vendas canceladas, dos descontos incondicionais concedidos e dos impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou prestador dos serviços seja mero depositário. Assim, sem a devida previsão legal, não há possibilidade de excluir da receita bruta o custo de aquisição dos direitos creditórios.

Em relação ao percentual de presunção a ser aplicado sobre a receita bruta para a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL temos que na operação de securitização há uma compra e venda de créditos vincendos, como descrito anteriormente. A sociedade securitizadora adquire os direitos creditórios com deságio, passa a ser a legítima credora e os recebe diretamente dos devedores pelo valor de face do título cedido. Dessa forma, por não se tratar de atividade caracterizada como prestação de serviços, o caso enquadra-se na regra geral para fins de opção pelo lucro presumido.

Assim, o percentual de presunção a ser aplicado sobre a receita bruta para a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL é de 8% e 12%, respectivamente.

A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, no regime de incidência cumulativa, é o faturamento mensal, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. (Lei n° 9.718, de 1998, art. 3°; § 1º) Para fins de determinação da base de cálculo, podem ser excluídos do faturamento, quando o tenham integrado, os valores: (Lei n° 9.718, de 1998, art.

3º, § 2º, com alterações da MP 2.158-35/2001; IN SRF n° 247, de 2002, art. 23):

- das receitas isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

- das vendas canceladas;

- dos descontos incondicionais concedidos;

- do IPI;

- do ICMS, quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

- das reversões de provisões;

- das recuperações de créditos baixados como perdas, que não representem ingresso de novas receitas;

- dos resultados positivos da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido;

- dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

- das receitas não-operacionais, decorrentes da venda de bens do ativo permanente.

Conforme o exposto, os custos referentes à aquisição dos direitos creditórios não podem ser excluídos para fins de apuração da receita bruta tributável pelo IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e Cofins.

Assim, em resumo:

IRPJ Para efeitos de apuração da base de cálculo presumida do IRPJ por empresa cuja atividade é a securitização de ativos empresariais, inexistente o legal para excluir da receita bruta auferida os custos referentes à aquisição de recebíveis. Sobre a receita bruta apurada incide o percentual de 8%.

Dispositivos Legais: Decreto n° 3.000, de 1999 - RIR/1999, artigos 224, 246, 516, 517 e 518.

CSLL Para efeitos de apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devida por pessoa jurídica cuja atividade é a securitização de ativos empresariais, que tenha optado pela tributação do Imposto de Renda com base no lucro presumido, inexistente esteio legal para excluir da receita bruta auferida os custos referentes à aquisição de recebíveis. Sobre a receita bruta apurada incide o percentual de 12%.

Dispositivos Legais: Lei nº 7.689, de 1988, artigo 6º ; Lei nº 9.430, de 1996, artigo 29; Lei nº 9.249, de 1995, artigo 20.

PIS/COFINS Para efeitos de apuração da base de cálculo da PIS/COFINS no regime de incidência cumulativa, a base de cálculo é o faturamento mensal, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, e inexistente esteio legal para excluir da receita bruta auferida os custos referentes à aquisição de recebíveis.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º , § 1º e § 2º , com alterações da MP 2.158-35/2001; IN SRF nº 247, de 2002, art. 230.

5. INFRAÇÕES APURADAS Foram apuradas as seguintes infrações:

5.1 Receita da Atividade Escriturada e Não Declarada -IRPJ A Contribuinte, na apuração da Receita declarada, retirou sem base legal, os valores relativos aos valores despendidos mensalmente com a aquisição de direitos creditórios.

As bases de cálculo e, conseqüentemente, os valores devidos mês a mês foram apurados, através dos arquivos contábeis e Declarações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - DIPJ.

5.2 Receita da Atividade Escriturada e Não Declarada - CSLL - Apuração Reflexa A Contribuinte, na apuração da Receita declarada, retirou sem base legal, os valores relativos aos valores despendidos mensalmente com a aquisição de direitos creditórios.

As bases de cálculo e, conseqüentemente, os valores devidos mês a mês foram apurados, através dos arquivos contábeis e Declarações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - DIPJ.

5.3 INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA COFINS - Apuração Reflexa A Contribuinte, na apuração da Receita declarada, retirou sem base legal, os valores relativos aos valores despendidos mensalmente com a aquisição de direitos creditórios.

As bases de cálculo e, conseqüentemente, os valores devidos mês a mês foram apurados, através dos arquivos contábeis e Declarações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - DIPJ

5.4 INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO PIS - Apuração Reflexa

A Contribuinte, na apuração da Receita declarada, retirou sem base legal, os valores relativos aos valores despendidos mensalmente com a aquisição de direitos creditórios.

As bases de calculo e, conseqüentemente, os valores devidos mês a mês foram apurados, através dos arquivos contábeis e Declarações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - DIPJ.

7. Foi aplicada a multa de ofício de 75% prevista no art. 44, I da Lei nº 9.430/96. Foi formalizado arrolamento de bens em função da magnitude do crédito tributário lançado e da razão deste com o patrimônio da empresa fiscalizada superar os limites normativos.

8. A ciência foi realizada pessoalmente a preposto habilitado pela empresa em 19/03/2014 (fls. 2.563; 2.565; 2.586; 2.602 e 2.609).

9. A empresa autuada apresentou impugnação ao auto de infração em 07/04/2014 (fls. 2.622/2.642), com os principais argumentos reproduzidos a seguir:

(...)III - PRELIMINARES III.1 - VÍCIOS NO AUTO DE INFRAÇÃO - NULIDADE DO LANÇAMENTO - AUSÊNCIA DOS FUNDAMENTOS LEGAIS E ELEMENTOS DO AUTO DE INFRAÇÃO O Auto de Infração contém alguns vícios passíveis de gerar a sua nulidade, pois não cumpre alguns requisitos estabelecidos pela legislação vigente, aplicável à matéria, como a existência de número específico para os Autos de Infração, sendo utilizado o mesmo número do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF -bem como a ausência de fundamento de fato de direito quanto à base de incidência utilizada para o calculo dos tributos e encargos lançados.

(...)No caso em questão, as informações constantes no Auto de Infração e documentos que o instruem são insuficientes para comprovar o ilícito supostamente ocorrido.

Isso, além de contrariar o dispositivo da lei, ainda fere o contraditório e a ampla defesa, garantias constitucionais previstas no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, segundo o qual "aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes." Se os Autos de Infração não vêm acompanhados de todos os elementos que comprovariam o ilícito, é evidente que a Impugnante tem o seu direito de defesa cerceado, por isso a determinação legal de que todos os elementos devem acompanhar o Auto de Infração.

Ainda, os Autos de Infração tiveram alterados seus elementos quantitativos para fins de cálculo do tributo, entretanto, em nenhum local do auto de infração há menção sobre o qual valor (conta contábil) é utilizada como base de presunção (IRPJ e CSLL) e base de cálculo.

Mesmo assim, sabe-se que o r. Auditor Fiscal utilizou-se dos valores recebidos integralmente na conta da Impugnante, ou seja, os valores de face dos tributos, e sido utilizado para defender essa interpretação, até mesmo porque referido dispositivo legal não existe.

Ainda, o artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972 determina que nos Autos de Infração deve constar a descrição dos fatos e a disposição legal infringida, conforme pode ser observado do dispositivo a seguir transcrito.

(...)No entanto, conforme pode ser observado o Auto de Infração, não foram expressos todos os dispositivos legais, e os dispositivos legais mencionados não são referentes aos supostos fatos ocorridos, e ainda, a descrição dos fatos não é suficiente para suprir a exigência legal, bem como sequer a numeração para os Autos de Infração, sendo utilizado o mesmo número do Mandado de Procedimento Fiscal, motivo pelo qual requer seja declarada a nulidade do Auto de Infração por ausência dos elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

IV - FUNDAMENTOS JURÍDICOS IV.1 - DEFINIÇÃO DA RECEITA BRUTA DAS ATIVIDADES DE SECURITIZAÇÃO DE CRÉDITO - ENTENDIMENTO DO CARF
Considerando o conteúdo do "Termo de Verificação Fiscal", especialmente as justificativas que conduziram à lavratura dos Autos de Infração, é possível notar incertezas quanto à definição do instituto da receita auferida pelas companhias securitizadoras para fins de apuração dos tributos federais (IRPJ, CSLL, COFINS e PIS).

(...)É essencial observar que, conforme determina a legislação vigente, antes de tratar sobre quais custos e despesas podem ou não podem ser excluídos da base de presunção é necessário estabelecer o que é receita para quem desenvolve a atividade de securitização de créditos.

Considerando a legislação vigente mencionada nos próprios Autos de Infração, o artigo 25 da Lei nº 9.430/1996 estabelece duas possibilidades, conforme pode ser observado do dispositivo transcrito a seguir:

Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei;

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

Considerando a legislação apresentada, a receita bruta de todas as atividades econômicas, pode ser determinada de duas formas (incisos I e II), sendo uma delas a partir do artigo 31 da Lei nº 8.981/1995, transcrito a seguir, e outra pelo ganho de capital ou resultado líquido, conforme o inciso II do dispositivo transcrito acima.

Art. 31 . A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

Constata-se que o dispositivo transcrito trata especificamente das receitas brutas das vendas e serviços, ou seja, se atividades que implicam em fazer (serviço) ou dar (venda).

A atividade de securitização de créditos, no formato exercido pela Impugnante, não é uma atividade em que é assumida uma obrigação de fazer (serviço), assim como a companhia securitizadora não comercializa nenhum produto, não vende nenhum bem.

Em síntese a atividade econômica que gera receita ao empreendimento na área de securitização de créditos é a diferente positiva (ganho de capital, resultado positivo) entre o valor pago ao cedente de determinado crédito com valor definido e fixo (valor de face) e esse próprio valor, que também é denominado deságio.

Portanto, afasta-se a norma do artigo 25, inciso I, da Lei nº 9.430/1996 conjugado ao artigo 31 da Lei nº 8.981/1995, que desenharam os conceitos da receita bruta para as sociedades que prestam serviços e comercializam mercadorias.

Simultaneamente, aproxima-se a norma do artigo 25, inciso II, da Lei nº 9.430/1996, que aponta como receita bruta, para fins de apuração do IRPJ e CSLL no lucro presumido "os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período".

Importante salientar o segmento do inciso II, do artigo 25, da lei nº 9.430/1996, que trata das "[...] demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior [...]", ou seja, resultados positivos, sendo incoerência a tributação de resultados negativos.

Considerando, portanto, a legislação vigente, a mesma legislação que fundamenta a autuação, a receita bruta que deve ser considerada para fins de incidência dos percentuais de presunção para fins de apuração do IRPJ e CSLL no regime do lucro presumido é a diferença entre o valor pago na aquisição e o valor de face do título.

Esse entendimento a respeito da receita a apropriar pelas companhias securitizadoras que corresponde ao deságio é compartilhada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF - conforme pode ser observado do conteúdo do voto proferido pela 3ª Turma Especial nos autos de Recurso Voluntário - PAF nº 16327.001752/2006-49, em que é Relatora a Excelentíssima Dra. Dra. Conselheira Selene Ferreira de Moraes da sessão de 02/10/2012, conforme documento em anexo (Doc. 02).

Já, para a securitizadora, apenas podemos falar em perdas até o limite dos valores dispendidos na aquisição dos títulos.

É oportuno transcrevermos trecho do "Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações" sobre o tema:

1. A empresa ABC transfere os direitos creditórios para a SPE no valor nominal de \$ 1.050.000 por 970.000 (deságio de 80.000):

*Contas a receber \$ 1.050.000 Receitas a Apropriar (Redutora) \$ 80.000
Direitos Creditórios a pagar \$ 970.000(...)Os clientes pagam para a SPE os direitos creditórios, no valor de \$ 1.050.000:*

Disponibilidades \$ 1.050.000 Contas a Receber \$ 1.050.000(...)4. A SPE apropria as receitas de acordo com a liquidação dos recebíveis:

Receitas a Apropriar \$80.000 Receitas Operacionais \$ 80.000(FIPECAFI. Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades. São Paulo: Atlas, 2010. p. 94)" A recorrente não seguiu a melhor técnica contábil, pois seus procedimentos não evidenciam o valor de face dos títulos adquiridos, nem a receita a apropriar, que corresponde ao deságio, ou seja, à diferença entre o valor pago na aquisição e o valor de face do título. [...]

Salientando que esse precedente foi proferido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF - resta demonstrado que o entendimento da Receita Federal do Brasil é o mesmo da Impugnante, não sendo coerente dentro de um mesmo órgão a manutenção de uma autuação contrária ao entendimento já estabelecido.

Inclusive o embasamento doutrinário adotado na r. decisão ora transcrita é o mesmo utilizado pela Impugnante para direcionar seus procedimentos contábeis, o que demonstra que há segurança jurídica entre o que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF - decide e o que a doutrina estabelece.

Essa mesma doutrina, qual seja, o Manual de Contabilidade Societária da FIPECAFI2 foi transcrito na resposta à intimação do r. Auditor Fiscal de 05/11/2013, onde a Impugnante mencionou que a contabilização dos valores está expressamente de acordo com o exercício proposto no referido manual, transcrito na íntegra novamente a seguir: (...) (...)Dessa forma,

resta demonstrado que a base para presunção, qual seja, a receita bruta auferida pela Impugnante, é o "[...] deságio, ou seja, à diferença entre o valor pago na aquisição e o valor de face do título. [...]"4, conforme entendimento do CARF e da doutrina especializada no assunto, motivo pelo qual, requer seja sanado o equívoco do lançamento tributário em que considerou o valor integral dos títulos (valor de face) recebidos pela autora, julgando improcedentes os lançamentos dos Autos de Infração, e afastando qualquer condenação à Impugnante.

IV.2- RECEITA BRUTA E FATURAMENTO - CONCEITOS DISTINTOS - JULGAMENTO DO RE 346.084 PELO STF - COFINS E PIS

A respeito da COFINS e PIS/Pasep, constou no "Termo de Verificação Fiscal" que a base de cálculo das referidas contribuições "[...] é o faturamento mensal, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. (Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º, § 1º)." Inicialmente cumpre esclarecer que o conceito de faturamento equivalente à receita bruta determinada pela norma do artigo 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/1998 está eivado pela sua inconstitucionalidade, sendo o tema há muito tempo superado pelo E. Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 346.084, conforme ementa transcrita a seguir:

(...)Portanto, faturamento, ou receita bruta, para fins da determinação da base de cálculo da COFINS e PIS/Pasep não cumulativos, não pode ser aquela prevista no artigo 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/1998, pois referida norma é inválida perante o Sistema Normativo Constitucional Tributário.

Ainda, ofende também a norma do artigo 110 do Código Tributário Nacional que impede a subversão dos institutos de direito privado, conceitos e formas, para fins de estabelecimento das competências tributárias.

Dessa forma, o conceito de faturamento a ser utilizado para a determinação da base de cálculo para fins de incidência das alíquotas da COFINS e PIS/Pasep é a receita operacional da sociedade, ou seja, os valores recebidos pela contraprestação da atividade a que a companhia se dedica, no caso a securitização de créditos.

(...)Portanto, recordando o exposto no item anterior, a receita operacional das sociedades que desenvolvem a atividade de securitização de créditos, relacionada ao faturamento, é o "[...] deságio, ou seja, à diferença entre o valor pago na aquisição e o valor de face do título. [...]"5, conforme entendimento do CARF e da doutrina especializada no assunto, que é o que a sociedade busca com a sua atividade econômica.

(...)IV.3 - OFENSA AOS LIMITES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR - PROIBIÇÃO DO CONFISCO - PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E

RESPEITO À PROPRIEDADE E LIBERDADE AO EXERCÍCIO DA ATIVIDADE ECONÔMICA O lançamento dos tributos federais realizados pelo r. Auditor Fiscal considerou o valor de face dos títulos como base de presunção para apuração do lucro presumido para fins de incidência das alíquotas do IRPJ e CSLL e como base de cálculo para a incidência das alíquotas da COFINS e PIS/Pasep.

Entretanto, essa prática implica em manifesto confisco ao patrimônio da Impugnante, pois prevê como lucro presumido para fins de incidência das alíquotas do IRPJ valor correspondente a 8% (oito por cento) e para fins de incidência da alíquota da CSLL valor correspondente a 12% (doze por cento).

Ainda, sobre o valor total recebido, incidiria, pelo entendimento do r. Auditor Fiscal, o percentual de 3% (três por cento) referente à COFINS e 0,65% (sessenta e cinco décimos por cento) referente à PIS/Pasep, totalizando as contribuições em valor correspondente a 3,65% do valor total recebido pela Impugnante.

Conforme pode ser observado das escriturações fiscais, os valores obtidos a título de deságio pela Impugnante, nas suas operações em que o resultado é positivo quando apurada a diferença positiva entre o valor pago pelos créditos e o valor efetivamente recebido, em média, é inferior a 3,5% (três inteiro e cinco décimos por cento).

Dessa forma, somente a soma das contribuições (COFINS e PIS/Pasep) seriam suficientes para tomar o valor acrescido ao patrimônio já existente da Impugnante e ainda mais uma parte do patrimônio anterior, que acrescido aos percentuais do IRPJ e à CSLL superam o percentual de 6,5% (seis inteiros e cinco décimos por cento) sobre o valor total dos títulos (valor de face) recebidos pela contribuinte.

Calculado dessa forma, o valor dos tributos a ser pago pela Impugnante implicariam em confisco de valor equivalente a aproximadamente 3% (três por cento) do patrimônio ao mês, o que em menos de três anos consumiria todo o patrimônio existente, extinguindo a sociedade, sem contar os demais custos operacionais.

(...) Quanto ao princípio da capacidade contributiva, previsto no artigo 145, §1º da Constituição Federal de 1988, cumpre salientar a proporção de tributos cobrados da Impugnante em flagrante desproporção com as receitas geradas, o que demonstra que não há essa capacidade de pagamento, ou seja, não há capacidade tributária da Impugnante.

Ou seja, não havendo capacidade tributária, não há condições de se exigir os tributos, sob pena de incorrer em confisco, o que efetivamente ocorrerá caso persista o entendimento de que a base de presunção e base de cálculo para os tributos federais seja o valor de face dos títulos liquidados na conta da Impugnante.

Quanto à garantia constitucional ao livre exercício das atividades econômicas, prevista nos artigos 1º, inciso IV, 5º, inciso XIII, e artigo 170 caput, todos da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, cumpre mencionar que o tributo não pode proibir ou ser excessivo sobre a atividade econômica, sob pena de ser inconstitucional, conforme pode ser novamente observado nos ensinamentos de Humberto Ávila, transcritos a seguir:

(...)Qualquer tributo que tenha efeito confiscatório implicará em proibição do exercício de atividade econômica, o que demonstra que o ato de impor exageradamente os tributos sobre os contribuintes, ao passo de vedar o desenvolvimento da atividade econômica é tão nefasto que é reprimido por diversas normas encartadas no texto constitucional.

Diante do exposto, requer sejam julgados improcedentes os lançamentos dos Autos de Infração, afastando qualquer condenação à Impugnante, considerando a exigência fiscal prevista nos referidos autos implicar em manifesto efeito confiscatório, vedar o exercício à atividade econômica e ofender o princípio da capacidade contributiva, limitações constitucionais ao poder de tributar.

V - DILIGÊNCIAS E PERÍCIAS Como diligência a Impugnante requer que o Sr. Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil junte aos presentes autos de Processo Administrativo Fiscal os todos os documentos referentes ao Procedimento Fiscal em sua fase instrutória, caso ainda não constem dos autos, inclusive os documentos (físicos e digitais)juntados pela Impugnante antes das presentes autuações, assim como as petições de juntada.

Os presentes documentos são necessários para proporcionar a ampla defesa da Impugnante, e devem ser analisados pelo Julgado da Delegacia de Julgamento bem como, eventualmente, pelos Julgadores do E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF - onde constam demonstrados os elementos numéricos que comprovam o efeito confiscatório e os demais elementos de incidência dos tributos federais.

A Impugnante requer também seja produzida prova pericial a fim de demonstrar que os valores auferidos a título de deságio são inferiores aos valores calculados dos tributos federais pelo r. Auditor Fiscal, o que inviabiliza a atividade econômica a ser desempenhada pela Impugnante.

QUESITOS 1) Qual é o percentual aproximado médio do deságio auferido pela Impugnante durante o período fiscalizado?

2) Qual é o valor total auferido de deságio, diferença positiva entre o valor pago e o valor efetivamente recebido pela Impugnante, durante todo o período fiscalizado e autuado?

3) Subtraindo do valor obtido acima, deságio total, os valores dos tributos federais, calculados pelo método defendido pelo r. Auditor Fiscal, importaria em acréscimo ou redução patrimonial?

4) Caso importe em redução patrimonial, permanecendo exercendo referida atividade econômica no futuro, em quanto tempo o patrimônio da Impugnante se exauriria após o pagamento de tributos (desconsiderar custos e despesas operacionais e administrativas somente para demonstração do efeito de confisco)?

Para realizar a perícia ora solicitada, a Impugnante designa o Sr. EDSON MORGAN, brasileiro, casado, contador, inscrito no CRC/SC nº SC- 019626/0-1, residente e domiciliado à Rua Pavão nº 1175, bairro Costa e Silva, Município de Joinville, Estado de Santa Catarina, TEL: 47 - 3028-8362 e e-mail:

edson@morqancont.com.br.

VI - PEDIDO Diante do exposto requer:

a) seja recebida, processada e julgada a presente Impugnação, nos termos da legislação vigente que dispõe sobre o processo administrativo federal vigente;

b) sejam julgados totalmente improcedentes os lançamentos constantes dos Autos de Infração ora impugnados, em decorrência do provimento da presente Impugnação, reconhecendo a nulidade o Auto de Infração nos termos dos fundamentos jurídicos expostos, pela ausência de elementos formais essenciais exigidos pela legislação vigente;

c) não sendo esse o entendimento de Vossa Excelência, requer sejam julgados totalmente improcedentes os lançamentos constantes dos Autos de Infração ora impugnados, reconhecendo a correção da adoção dos critérios contábeis adequados pela Impugnante como base de presunção para incidência das alíquotas do IRPJ e CSLL e base de cálculo para incidência das alíquotas da COFINS e PIS/Pasep, qual seja, "[...] deságio, ou seja, à diferença entre o valor pago na aquisição e o valor de face do título. [...]", conforme entendimento do CARF e da doutrina especializada no assunto.

Requer, ainda, sejam promovidos todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente prova documental e pericial, bem como manifestação do Auditor da Receita Federal do Brasil e oitiva de testemunhas

Em primeira instância, a DRJ rejeitou a preliminar de nulidade, indeferiu o pedido de diligência e produção de prova pericial e, no mérito, julgou a impugnação improcedente, por entender que a Recorrente não poderia considerar como receita, para fins de apuração do lucro

presumido, apenas a parcela referente ao deságio na aquisição dos títulos, afastando as alegações relacionadas à capacidade contributiva e ao confisco.

Irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário, repetindo as mesmas razões já apresentadas em sede de impugnação, quais sejam:

- (i) Nulidade do auto de infração;
- (ii) Conceito de receita bruta das atividades de securitização de crédito;
- (iii) Diferenças entre conceito de receita bruta e faturamento;
- (iv) Ofensa aos limites constitucionais ao poder de tributar; e, por fim,
- (v) Reitera o pedido de diligência ou produção de prova pericial.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro André Luis Ulrich Pinto, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, preenche os pressupostos de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

No entanto, uma parte das razões recursais não devem ser analisadas por esta Turma, por se tratar de matéria estranha à competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Como se relatou linhas acima, a Recorrente alega que a cobrança ofende limites constitucionais ao poder de tributar, mais precisamente, proibição do confisco, princípio da capacidade contributiva e respeito à propriedade e liberdade ao exercício da atividade econômica.

Conforme ao que irá se demonstrar mais adiante, os tributos exigidos nos autos do presente processo foram apurados em observância à legislação tributária vigente. Irresignada, a Recorrente defende a inconstitucionalidade da cobrança.

Como é cediço, não cabe ao julgado administrativo afastar a aplicação de legislação tributária sob o fundamento de inconstitucionalidade, com exceção das hipóteses expressamente previstas no Decreto nº 70.235/1972 e no Regimento Interno deste Conselho.

A ausência de competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade é matéria sumulada no âmbito deste Conselho e não comporta maiores discussões. Nesse sentido, para fundamentar o não conhecimento do recurso quanto a este particular aspecto, não é necessário ir além da citação da Súmula CARF nº 2, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

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

Por essas razões, entendo que o recurso voluntário não deve ser conhecido na parte em que a Recorrente alega ofensa a princípios constitucionais.

Quanto ao mérito, entendo que o acórdão de impugnação deve ser mantido por seus próprios fundamentos, razão pela qual, nos termos da faculdade conferida pelo art. 114, 12 do RICARF, declara-se a concordância com a decisão recorrida, cujo voto condutor será aqui adotado como razões de decidir.

No entanto, antes de se iniciar a transcrição do acórdão de impugnação, faz-se os seguintes comentários.

A Recorrente alega que não é possível identificar a necessária subsunção do fato à norma que teria motivado o lançamento tributário. Aduz que o lançamento carece da adequada descrição do fato e disposição legal infringida e penalidade aplicável.

Seus argumentos não devem prevalecer. Está suficientemente claro no Termo de Verificação Fiscal o entendimento da Autoridade Fiscal que orientou as autuações. O fato analisado foi a existência de receitas escrituradas e não declaradas, o que decorreu da divergência de entendimento entre Autoridade Fiscal e Recorrente quanto ao conceito de receita bruta da atividade de securitização.

Nesse sentido, a Autoridade Fiscal expôs de forma clara o fato que deu origem à autuação: a Recorrente considerou como receita bruta, apenas, o deságio na aquisição de títulos, ou seja, a diferença entre o valor de face e o valor pago para aquisição do título.

Dessa forma, considerando que a Recorrente é optante do lucro presumido, no qual não somente o lucro, mas também os custos e despesas são presumidos a partir de um percentual fixado em lei e, tendo em vista a inexistência de previsão legal para exclusão da receita bruta de custos referentes à aquisição de recebíveis, a Autoridade Fiscal entendeu por bem lavrar os autos de infração.

Os dispositivos legais que ampararam a exigência estão adequadamente descritos no TVF e autos de infração. Desse modo, não há qualquer vício que macule a validade dos autos de infração, sendo possível inferir a partir das manifestações apresentadas pela Recorrente nos autos do presente processo, que a Recorrente compreendeu muito bem os fatos que lhe foram imputados.

Por essas razões, que são complementadas pelo voto da DRJ que se transcreverá a seguir, entendo que a preliminar de nulidade deve ser rejeitada.

Quanto ao mérito, entendo que a autuação não merece reparos. Isso porque não se pode olvidar que a Recorrente optou livremente pelo regime de apuração do lucro presumido. Ou seja, a Recorrente não estava obrigada a tal regime de apuração e poderia ter escolhido ser tributada pelo lucro real.

No entanto, ao optar pelo lucro presumido, a Recorrente não pode pretender proceder a deduções próprias de outro regime de apuração. Não pode a Recorrente criar um método próprio de apuração do lucro, ignorando as normas jurídicas aplicáveis ao lucro presumido, mais precisamente, no art. 25 da Lei nº 9.430/1996 combinado com o art. 15 da Lei nº 9.249/1995.

Neste contexto, é aplicável o entendimento exarado na Solução de Divergência COSIT nº 8, de 13 de abril de 2011, cuja ementa assim dispõe:

SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 8, 13 ABRIL 2011

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

SECURITIZAÇÃO. LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO.

Para fins de apuração da base de cálculo da CSLL das pessoas jurídicas, optantes pelo regime de lucro presumido, que exploram atividade de securitização de créditos, inexistente base legal para excluir da receita bruta auferida o custo de aquisição dos direitos creditórios. O percentual de presunção a ser aplicado sobre a receita bruta é de 12%. Excetuam-se do acima disposto as sociedades securitizadoras de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio, visto que encontram-se obrigadas à apuração do lucro real, de acordo com o inciso VII do art. 14 da Lei nº 9.718, de 1998.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ **SECURITIZAÇÃO. LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO.** Para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ das pessoas jurídicas, optantes pelo regime de lucro presumido, que exploram atividade de securitização de créditos, inexistente base legal para excluir da receita bruta auferida o custo de aquisição dos direitos creditórios. O percentual de presunção a ser aplicado sobre a receita bruta é de 8%. Excetuam-se do acima disposto as sociedades securitizadoras de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio, visto que encontram-se obrigadas à apuração do lucro real, de acordo com o inciso VII do art. 14 da Lei nº 9.718, de 1998.

No âmbito deste Conselho, cabe fazer referência ao acórdão nº 1402-002.005, julgado na sessão de 10 de dezembro de 2015, de relatoria do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, que recebeu a seguinte ementa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2007, 2008

SECURITIZAÇÃO. LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO.

Para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ das pessoas jurídicas, optantes pelo regime de lucro presumido, que exploram atividade de securitização de créditos, inexistente base legal para excluir da receita bruta auferida o custo de aquisição dos direitos creditórios. O percentual de presunção a ser aplicado sobre a receita bruta é de 8%.

Por essas razões, entendo que a autuação está bem fundamentada e deve ser mantida, inclusive com relação aos reflexos.

Quanto ao pedido de conversão do julgamento em diligência ou produção de prova pericial, entendo ser prescindível, tendo em vista que a discussão dos autos não depende de exame de prova, tratando-se de uma questão de direito com fatos incontroversos.

Feitos esses esclarecimentos, passa-se a transcrever o voto condutor do acórdão recorrido.

Preliminares de nulidade da autuação

11. A empresa autuada levantou duas preliminares que em sua ótica acarretariam a nulidade da autuação. Na primeira delas, reclama da ausência de um Mandado de Procedimento Fiscal -MPF - para as tributações de CSLL, Cofins e Pis. O MPF é um documento que formaliza a autorização dada pela RFB a um auditor-fiscal para que realize procedimento de fiscalização em um determinado contribuinte. É apenas um instrumento gerencial de controle administrativo da atividade fiscal, que tem também como função oferecer segurança ao sujeito passivo, ao lhe fornecer informações sobre o procedimento fiscal contra ele instaurado e possibilitar-lhe confirmar, via Internet, a extensão da ação fiscal e se está sendo executada por servidores da Administração Tributária e por determinação desta.

12. Em se tratando de pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido, basta quantificar a receita bruta e identificar a atividade econômica exercida para que se possa determinar a base de cálculo do IRPJ e também das três contribuições sociais. A tributação destas é denominada reflexa justamente porque decorre da apuração do IRPJ, mais especificamente da receita bruta que lhe dá origem no regime de lucro presumido. Desta forma, não faria sentido a emissão de MPF para cada uma das espécies tributárias cujo lançamento poderia ser produzido naquela ação fiscal. Obviamente, o MPF emitido para o IRPJ deixa implícita a autorização para a apuração dos reflexos. Rejeita-se, portanto, esta preliminar.

13. A outra preliminar trazida pela defesa diz respeito à fundamentação legal da infração.

Segundo alegou a autuada, houve cerceamento do seu direito de defesa por não terem sido indicados no auto de infração, pela autoridade fiscal, os dispositivos legais infringidos, notadamente a norma legal que referendasse a fiscalização tomar como receita bruta o valor de face dos títulos adquiridos e não o deságio existente na operação. Argumenta ainda que tal norma não existe.

14. Primeiramente, cabe esclarecer que o Termo de Verificação Fiscal, do qual a contribuinte tomou ciência, é parte integrante da autuação e tem por finalidade a ampla descrição dos procedimentos realizados, inclusive a fundamentação utilizada pelo auditor para descrever os fatos constatados e quais dispositivos da legislação tributária foram descumpridos.

No caso, a questão a ser decidida neste processo reside num só ponto, o qual foi corretamente identificado na peça de defesa. Trata-se de decidir se a receita bruta sobre a qual incidem as quatro exações objeto da autuação corresponde ao valor de face dos recebíveis adquiridos pela empresa F Participações S.A., ou se apenas o deságio, ou seja, a diferença entre o valor de face e o dispendido na aquisição dos títulos, pode ser considerada como receita bruta.

15. O auditor responsável enquadrou a infração no conceito de receita bruta dos art. 224, 518 e 519 do RIR/99 e explicou porque teve este entendimento. Por sua vez, a empresa autuada teve pleno conhecimento dos critérios adotados pela autoridade lançadora e pode apresentar a sua contestação, como é de direito. Os demais requisitos legais do art. 10 do PAF também foram rigorosamente cumpridos, razão pela qual também não se acata esta preliminar.

Da receita bruta da empresa de securitização de recebíveis 16. A pessoa jurídica fiscalizada, ora impugnante, explora a atividade de securitização de ativos (créditos) empresariais. Consiste na aquisição, com deságio, de um título representativo do direito de crédito gerado pela empresa cedente. Na condição de cessionária, a companhia de securitização recebe o valor de face do título. De plano, pode-se vislumbrar que o lucro bruto da securitizadora corresponde ao deságio mediante o qual adquiriu os recebíveis. É justamente neste ponto que reside a controvérsia a ser decidida neste processo.

17. A autuada é tributada no regime do lucro presumido, onde a tributação é feita sobre uma base de cálculo obtida pela aplicação de um percentual legalmente estabelecido sobre a receita bruta. A esta base obtida por presunção legal se acrescentam as receitas financeiras e os ganhos de capital. Entende a defendente que a receita bruta existente nas suas operações corresponde ao deságio obtido na aquisição dos títulos de crédito. Já a fiscalização considerou como receita bruta o valor de face do título, sendo o valor efetivamente dispendido na aquisição o equivalente a um custo. Aqui cabe observar que, se o regime de tributação adotado pela fiscalizada fosse o de lucro real, não haveria a incidência de IRPJ e CSLL sobre o valor de aquisição dos títulos. Já no sistema do lucro presumido, os custos e as despesas operacionais são irrelevantes para a definição da base de incidência do IRPJ e da CSLL, posto que esta é determinada pela aplicação de coeficientes de presunção fixados pela lei.

18. Vale também lembrar que o regime de lucro presumido é adotado por opção do contribuinte. É ele que deve mensurar, dadas as condições financeiras de sua atividade, se a base impositiva legalmente presumida é mais vantajosa do que a determinada por meio da contabilidade. Com esta observação, afasta-se o

argumento da defesa sobre um suposto confisco decorrente da consideração do valor de face dos títulos como receita bruta, haja vista que o deságio na aquisição deles seria inferior ao coeficiente de presunção do lucro.

19. O auditor intimou a empresa para que confirmasse se os valores mensais de aquisição dos títulos seriam os constantes da tabela novamente reproduzida a seguir:

Conta Contábil: 00020300.0000-00000 - VALORES A PAGAR A FORNECEDORES

Ano Calendário de 2011					
Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
876.463,11	2.985.631,22	3.913.989,68	3.450.111,49	3.717.647,19	3.387.141,76
Ano Calendário de 2012					
Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maió	Junho
3.635.872,37	3.616.770,76	4.717.168,09	4.002.864,84	4.449.911,94	3.975.474,05
Ano Calendário de 2012					
Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
4.577.153,20	4.655.910,56	3.760.673,89	5.744.013,83	5.093.949,45	2.689.044,33

21. A principal argumentação da defendente ao contestar o mérito da autuação, como já se disse, é considerar que sua receita bruta corresponde ao deságio obtido na aquisição do título de crédito. Aduz que sua atividade não é de comércio ou indústria, de onde lhe surgiria obrigações de dar, nem tampouco de prestação de serviços, quando ficaria com obrigação de fazer. Conclui que "a atividade econômica que gera receita ao empreendimento na área de securitização de créditos é a diferente positiva (ganho de capital, resultado positivo) entre o valor pago ao cedente de determinado crédito com valor definido e fixo (valor de face) e esse próprio valor, que também é denominado deságio".

22. O raciocínio expendido pela defesa conduziria à aplicação do inciso II do art. 25 da Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei;

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

23. Da leitura do dispositivo acima citado, extrai-se que o lucro presumido é determinado pela aplicação dos percentuais sobre a receita bruta conforme a atividade econômica, acrescido dos ganhos de capital, rendimentos de aplicações financeiras e resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior. Ou seja, a componente do lucro presumido tratada no inciso II não

é multiplicada por um percentual de presunção tal como as receitas brutas do inciso I. Os "resultados positivos" mencionados no inciso II são acréscimos diretos ao lucro presumido. E essa determinação é coerente, porque em todas as hipóteses do inciso II há uma prévia apuração do resultado (lucro) obtido pela pessoa jurídica, não havendo necessidade de se presumir o quanto de lucro foi proveniente daquela operação.

24. Observe-se que a empresa autuada não procedeu conforme seu argumento de defesa.

Ela não considerou o deságio na aquisição dos títulos como acréscimo ao lucro presumido. Ela tomou o deságio como receita bruta e sobre ele - que é o lucro bruto da sua atividade - ainda aplicou o percentual de presunção de 8%.

25. A fiscalização autuou a empresa com base em outro fundamento. Considerou que o valor de face dos títulos adquiridos, cujo montante trimestral foi confirmado pela fiscalizada, constituiu a receita bruta da mesma e aplicou sobre ela o coeficiente de presunção genérico de 8%, usado quando a lei não define um percentual específico em função do tipo de atividade geradora da receita.

26. Para examinar melhor o critério adotado, vale pesquisar a doutrina sobre o tema "receita". Nesta linha, consulta-se a lição de Geraldo Ataliba (in "ISS - base impositiva").

Estudos e Pareceres de Direito Tributário. Vol. 2. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, p 85):

"O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo dinheiro que ingressa nos cofres de determinada entidade. Nem toda entrada é receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade, assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que a recebe. As receitas devem ser escrituradas separadamente das meras entradas. É que estas não pertencem à entidade que as recebe. Têm caráter eminentemente transitório. Ingressam a título provisório, para saírem, com destinação certa, em breve lapso de tempo." 27. Da conceituação de Geraldo Ataliba pode-se concluir que, ao adquirir os recebíveis, a F Participações S.A. passou a ter a propriedade sobre o direito de receber o valor de face representado no respectivo título. Não apenas o deságio passou a lhe pertencer, mas o valor integral do crédito. É uma transferência de titularidade da receita bruta da empresa cedente do título para a F Participações.

28. Ainda na peça de defesa, como reforço do argumento ora analisado, consta a citação de um julgado do Carf onde a relatora mostra o modelo de contabilização sugerido pela Fipecafi para as operações de securitização de títulos. No entanto, o exemplo citado não se aplica ao caso ora analisado, porque a empresa de securitização daquele processo era tributada pelo lucro real. No regime de tributação a que estava sujeita aquela empresa, na apuração do lucro, o valor de

face dos títulos é confrontado com o valor despendido na aquisição, o qual é computado como custo.

29. Conclui-se, portanto, pela rejeição dos argumentos da defendente e pela validação do critério adotado pela fiscalização, tanto para o IRPJ quanto para a CSLL.

Da tributação reflexa de Cofins e Pis 30. No que se refere à tributação reflexa de Cofins e Pis, reiteram-se os termos da análise que concluiu pela correção do critério adotado pela fiscalização quando tomou como receita bruta o valor de face dos recebíveis adquiridos. Não se acata a argumentação da defesa ao contestar a aplicação do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, declarado inconstitucional pelo STF.

Isto porque, com a aquisição dos recebíveis, a empresa defendente assumiu o faturamento da empresa cedente dos títulos, configurando a existência da base para a incidência de Cofins e Pis.

Da capacidade contributiva e do confisco 31. Reclamou a autuada que estaria se sujeitando à prática de confisco. Alega que a margem de retorno de sua atividade é inferior a 3,5% e "somente a soma das contribuições(Cofins e PIS/Pasep) seriam suficientes para tomar o valor acrescido ao patrimônio". Sobre este ponto, já foi mencionado no item 18 que a adoção do regime de lucro presumido é uma opção da empresa. Caberia a ela, diante da supostamente reduzida margem bruta de lucro, apurar seu resultado com base na escrituração contábil. Não há, portanto, como admitir o argumento.

Da diligência e perícia 32. Foi solicitada a realização de diligência para a anexação ao processo dos documentos referentes ao procedimento fiscal. A diligência é desnecessária porque todas as peças utilizadas pelo auditor para caracterizar as infrações, as quais foram fornecidas pela fiscalizada, estão acostadas aos autos.

33. A defendente fez também um pedido de realização de perícia, indicando o profissional e formulando quesitos. Entretanto, os questionamentos formulados dizem respeito ao deságio obtido na aquisição dos títulos de crédito e à repercussão dos respectivos valores em termos de acréscimo ou redução patrimonial. Tais quesitos fariam sentido se a discussão tivesse por objeto a apuração das base de cálculo no regime de lucro real. Não é o caso. Aqui, o cerne da questão é conceitual e refere-se ao critério de consideração do que representa a receita bruta da empresa, base para a apuração do lucro presumido conforme opção exercida. O valor de face dos títulos adquiridos é incontroverso entre as partes. Rejeita-se, portanto, a solicitação de perícia.

Por essas razões, o recurso voluntário não merece provimento.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário, exceto na parte na qual a Recorrente pretende discutir a inconstitucionalidade da exigência, indeferir o pedido de conversão do julgamento em diligência, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto