



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

Processo n° 13971.722241/2013-09
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1401-002.006 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de julho de 2017
Matéria IRPJ - OPÇÃO INDEVIDA LUCRO PRESUMIDO
Recorrentes Z SECURITY S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE ADMINISTRADOR. NÃO IMPUGNAÇÃO DIRETA. REJEIÇÃO.

A impugnação apresentada pela pessoa jurídica não atacou a responsabilização solidária imputada, em que sustenta a ilegitimidade da inclusão do seu administrador no pólo passivo da relação jurídica tributária, não tendo sido acolhida. Confirmada a inexistência de impugnação da responsabilização solidária rejeita-se a preliminar.

VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA PROPORCIONALIDADE. ÓRGÃOS ADMINISTRATIVOS. APRECIACÃO. FALTA DE COMPETÊNCIA.

Não compete aos órgãos julgadores administrativos apreciar a constitucionalidade de lançamento fiscal cujos fundamentos encontram-se amparados em lei.

EMPRESA DE SECURITIZAÇÃO. CONCEITO.

As companhias securitizadoras são instituições não financeiras cuja atividade consiste na conversão de um grupo de ativos (créditos) gerados por uma determinada empresa (originadora) em títulos mobiliários passíveis de negociação. Isso provoca a transformação de títulos de pouca liquidez, em títulos mobiliários líquidos (debêntures), com a transferência dos riscos associados àqueles, aos compradores destes. A securitização corresponde, assim, à emissão de títulos mobiliários lastreados em recebíveis comerciais (ativos empresariais), com a conseqüente distribuição dos riscos de um único credor para vários.

Securitizar tem, portanto, sua essência na conversão de determinados créditos em lastro, suporte e garantia, para a emissão de títulos ou valores mobiliários, que no caso de ativos empresariais são as debêntures.

ATIVIDADE DE SECURITIZAÇÃO, DESQUALIFICAÇÃO PARA ATIVIDADE DE *FACTORING*. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Comprovado que a securitização de créditos não era o objetivo principal da empresa dada a disparidade entre os valores de debêntures vendidos em mercado e os valores envolvidos nas operações da empresa, caracteriza-se a simulação com vistas a reduzir a incidência tributária.

Correta a requalificação da atividade para a de *factoring* e o lançamento de autuação sob a forma de lucro arbitrado e seus reflexos.

ATIVIDADE DE FACTORING. APURAÇÃO DA RECEITA OPERACIONAL. EXCLUSÃO DAS RECOMPRAS.

Na apuração da receita operacional devem ser abatidos os valores dos títulos objeto de recompra. Tal exclusão deve ser feita pelo valor originalmente dispendido na sua aquisição.

MULTA QUALIFICADA. PAGAMENTO DE TRIBUTO EM ÉPOCA PRÓPRIA, MESMO COM APRESENTAÇÃO DE DIPJ "ZERADA". SIMULAÇÃO SOMENTE PELA CONSTATAÇÃO DA FISCALIZAÇÃO DE QUE A ATIVIDADE INFORMADA PELA RECORRENTE DIFERIA DA REALIDADE FÁTICA, SEM COMPROVAR O DOLO. IMPOSSIBILIDADE DE QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO.

Se não restar configurado o dolo, que é o elemento subjetivo do tipo penal, não cabe a aplicação da multa qualificada. A DIPJ entregue com informações "zeradas", por si só, não pressupõe a existência de conduta intencional de omitir informações ao fisco, mormente quando os balancetes contábeis apresentados durante o procedimento fiscal foram utilizados pela fiscalização para efetuar o lançamento fiscal e quando a empresa recolheu tributos conforme entendia sua atividade estar enquadrada.

CSSL. LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejudgado na decisão do lançamento decorrente relativo à CSSL.

PIS E COFINS. LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejudgado na decisão do lançamento decorrente relativo ao PIS e COFINS.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. INSUMOS. DESPESAS DE CORREIOS E CARTÓRIOS. PROCEDÊNCIA.

As despesas com correios e cartórios caracterizam-se como despesas diretamente vinculadas às atividades da empresa e essenciais ao exercício desta. Assim, os valores relativos a estas despesas devem ser incluídos na composição das bases de cálculo dos créditos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso para reconhecer como correta a apuração da base de cálculo do imposto pelo Lucro Real. Vencidos os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva e José Roberto Adelino da Silva. Por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário para que sejam excluídos da base de cálculo de apuração dos tributos lançados os valores relativos às recompras de títulos realizadas, conforme o voto do Relator. Por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso para reconhecer os créditos de PIS/COFINS não cumulativos sobre as despesas com correios e cartórios. Vencidos os

Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, que dava provimento integral ao recurso neste ponto e o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que dava provimento parcial ao recurso, não reconhecendo, tão somente, as contribuições incidentes sobre as despesas de cartório. Por maioria de votos, dar provimento ao recurso para desqualificar a multa de ofício aplicada. Vencido o Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto. Designado o Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Redator Designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Guilherme Adolfo Dos Santos Mendes, José Roberto Adelino da Silva, Abel Nunes de Oliveira Neto (Relator), Livia De Carli Germano, Daniel Ribeiro Silva, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa (Relator Designado).

Relatório

Contra o contribuinte foi lavrado auto de infração relativo ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS em função de, no entendimento do fiscal, a empresa ter realizado irregular opção pelo Lucro Presumido quando estaria obrigada à tributação pelo Lucro Real.

Eis os excertos do relatório da Decisão de Piso a respeito:

No curso da fiscalização, o agente fiscal expediu diversas intimações para que o contribuinte apresentasse livros e documentos, bem como prestasse informações e esclarecimentos.

Em face dos documentos e das respostas apresentados, concluiu a autoridade fiscal que a fiscalizada atuou, no ano em referência, como empresa de *factoring*, sob a denominação de securitizadora.

Tendo como base declaração da própria contribuinte, na qual detalha as operações de emissão de debêntures, o agente fiscal, com vistas a descaracterizar tais operações como de securitização, destaca que “(...) a emissão de *Debênture* precedeu a aquisição de qualquer título e o *debenturista* foi o próprio acionista e diretor-presidente, havendo um grande descompasso entre os prazos dos títulos negociados e o vencimento da *debênture*, impossibilitando o lastreamento da *debênture* aos direitos creditórios adquiridos.”

Nesse cenário, conclui a autoridade fiscal que “(...) a receita da Z Security não é oriunda da securitização de créditos, mas do deságio na aquisição de títulos, porque se trata de uma factoring travestida de securitizadora.”

Assim, procedeu o agente fiscal ao lançamento de ofício, com base no lucro real, tendo em vista que: (1) a Z Security operou como factoring, razão pela qual não poderia ter apurado o IRPJ sob a sistemática do lucro presumido, mas pelo lucro real, consoante estabelece o art. 14 da Lei nº 9.718/98; e (2) a fiscalizada apresentou contabilidade completa, tendo registrado a opção pela escrituração contábil na Ficha 67B da DIPJ (das únicas preenchidas além das Fichas 01, 02 e 03), fato gerador dos tributos apropriados de acordo com as operações de factoring.

Ressaltou, ainda, o autuante que a fiscalizada foi intimada a listar os títulos adquiridos e os valores dos respectivos custos e receitas, tendo a Z Security apresentado planilha que mereceu os seguintes comentários da Fiscalização:

“(...) Analisando as colunas da planilha apresentada, percebe-se que a diferença entre o valor de face do título e o desembolso corresponde à receita operacional da empresa. A decomposição da diferença em várias rubricas não muda a sua natureza.

(...)

No entanto, a planilha Negócios Realizados tem outras colunas. A Z foi intimada a justificar as diferenças entre o valor de face e o desembolso que não foram lançadas como receita (Termo de Intimação Fiscal nº 4), ao que respondeu:

(...)

A Z afirma que a diferença entre o valor de face e o de desembolso estão escriturados nas contas contábeis Deságio (conta 752) e Outras Receitas (conta 5657) e que os demais valores foram registrados em contas do passivo circulante.

A fiscalizada, assim, deixa a entender que a coluna Despesas (que se entende como Despesas da Operação) corresponde aos valores escriturados na conta Outras Receitas Operacionais, e não menciona as contas do grupo Receitas Financeiras Diversas (conta 833 – Descontos Obtidos e conta 841 – Juros Recebidos).

As receitas representadas pela conta Outras Receitas Operacionais, portanto, aparentemente estão contempladas nas colunas da planilha apresentada, considerando a coincidência dos valores nos meses de fevereiro e setembro de 2009, exceto para o mês de julho, quando as informações da planilha estão aquém das escrituradas.

A planilha Negócios Realizados não contém qualquer informação sobre Juros Recebidos ou Descontos Obtidos, posto que esses valores estão escriturados para além da última operação realizada pela fiscalizada.”

Destacou também a Fiscalização os seguintes aspectos relacionados à apuração da receita bruta da contribuinte, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Cofins e da contribuição para o PIS:

“(...) Além da receita operacional tratada no tópico anterior, há a receita financeira escriturada nas contas contábeis 833 – Descontos Obtidos e 841 – Juros Recebidos. Essa receita não está contemplada na planilha Negócios Realizados e deve ser considerada na apuração da base de cálculo do IRPJ e da

CSLL pelo Lucro Real, que tem como base o Lucro Contábil. Com base nos balancetes apresentados como resposta ao Termo de Início de Fiscalização, foi calculado o lucro contábil. Não foram identificadas adições ou exclusões para a apuração do lucro real.

(...)

Para os meses em que houve o lançamento de ofício (a tabela 2) foram compensados os valores recolhidos de IRPJ e de CSLL na modalidade lucro presumido (tabela 3). Fica o contribuinte cientificado de que os valores compensados de ofício não são passíveis de restituição sob pena de enquadramento em crime contra a ordem tributária (Lei nº 8.137/90).

3.2. PIS e COFINS

Durante o ano de 2009, a Z declarou em branco a DIPJ, a DACON e a DCTF, ou seja, com os campos zerados. Ou seja, com relação ao PIS e a COFINS, nada foi declarado. Consultando os dados de recolhimento de tributos, houve recolhimento conforme tabela 3.

(...)

Como a empresa optou pela sistemática do lucro presumido, o recolhimento e apuração de PIS e COFINS foram feitos na modalidade incidência cumulativa. Apresentou, sob intimação (Termo de Intimação nº 02), planilhas com o cálculo das referidas contribuições. Nestas planilhas, calculou débitos de PIS e COFINS, resumidos na tabela 4, com valores compatíveis com a escrita contábil apresentada em meio magnético.

(...)

Com relação à receita bruta, reportamo-nos à seção anterior (3.1.), ocasião em que se concluiu que a fiscalizada operou como factoring e, portanto, deveria ter apurado o IRPJ e a CSLL na modalidade do lucro real e PIS e COFINS na incidência não cumulativa. Como apresentou contabilidade completa, tendo registrado a opção pela escrituração contábil na Ficha 67B da DIPJ (das únicas preenchidas além das Fichas 01, 02 e 03), fato gerador dos tributos apropriados de acordo com as operações de factoring, teve o seu lucro real calculado de ofício.

Convém ressaltar que as receitas financeiras não estão listadas, vez que não compõem a base de cálculo das contribuições para o PIS e COFINS. A coluna Receita Operacional Considerada, da tabela 1 representa, então, a base de cálculo de PIS e COFINS.

Quanto aos eventuais créditos de Cofins e de contribuição para o PIS, a serem considerados na apuração das bases de cálculo dessas contribuições, asseverou o autuante que somente são considerados insumos passíveis de utilização como créditos as despesas com serviços de cobrança, pois os demais serviços são de informática, de correios, de telecomunicações, de cartórios, de assessoria jurídica, etc..

Informou também o agente fiscal que “(...) Os serviços de cobrança são prestados pela RMH Serviços – ME (conforme informação prestada na fiscalização da empresa ZZA Securitizadora – processo 13971.722140/201320, resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 05).”

Por fim, procedeu o agente fiscal à imposição de multa qualificada de 150%, com fundamento no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, combinado com o art. 71 (sonegação) da Lei nº 4.502, de 1964.

Segundo o autuante, “(...) Ficou comprovado durante a fiscalização que o contribuinte simulou tratar-se de securitizadora quando de fato operava como factoring com o único intuito de reduzir tributos, além de entregar as declarações a que estava obrigado com valores zerados para retardar o conhecimento do fato gerador. Fica caracterizada, assim, a vontade conscientemente dirigida com o fim de obter o resultado.”

Outrossim, também foi lavrado o Termo de Sujeição Passiva Solidária (fl. 1.785) em face do administrador Edson Osimar Zambonetti."

Conforme alegou a fiscalização a empresa, mesmo apresentando em seu contrato social atividade de securitização de títulos, exercia, efetivamente, a atividade de fomento mercantil e factoring. Assim, estaria obrigada à tributação sob a sistemática do lucro real de acordo com as normas do Regulamento do Imposto de Renda.

Em decorrência da autuação e da qualificação da multa foram lavrados termos de sujeição passiva solidária aos sócios da empresa.

Cientificado do auto de infração o recorrente apresentou Impugnação alegando:

- Nulidade pela não identificação da disposição legal infringida;
- Nulidade pela incorreta apuração dos valores devidos pelo cálculo na forma do Lucro Real, quando entende que deveria ter sido lançado pelo lucro arbitrado;
- Improcedência da autuação em razão de apresentar extensa argumentação para tentar demonstrar que a atividade desenvolvida pela empresa é a securitização de créditos e não a de factoring.
- Erro de cálculo na apuração da base de cálculo por não considerar as recompras/subrogações;
- Erro de cálculo na não consideração dos descontos e bonificações cedidos a pedido dos clientes;
- Não abatimento das despesas com cobranças bancárias;
- Não consideração de diversos insumos apresentados pela empresa para o cálculo de créditos de PIS/COFINS e redução do montante a pagar;
- Equívocos nas presunções legais utilizadas na autuação. Inexistência de simulação;
- Afastamento da responsabilidade solidária em razão de estar descaracterizada a simulação;
- Violação ao princípio da capacidade contributiva e multa confiscatória; do devido processo legal, da proporcionalidade,

- Não foi apresentada Impugnação dos responsáveis solidários, apenas da empresa.

A Delegacia de Julgamento, após análise da Impugnação deixou de analisar a impugnação em relação aos responsáveis solidários em face da inexistência de impugnação conjunta com a da empresa ou específica destes. No mérito julgou procedente em parte a Impugnação reduzindo o valor do faturamento considerado para fins de cálculo dos tributos com a inclusão das deduções com despesas e custos não considerados pelo fiscal.

Desta forma, reduzindo a autuação em valor superior ao limite de alçada, a própria Delegacia Recorreu de Ofício da decisão.

Cientificado da decisão da DRJ o recorrente apresentou o Recurso Voluntário de fls. 2033 e seguintes, alegando, em síntese:

- 1) Ausência de fundamentação legal;
- 2) Nulidade pela incorreta apuração dos valores devidos pelo cálculo na forma do Lucro Real, quando entende que deveria ter sido lançado pelo lucro arbitrado;
- 3) Que foi realizada impugnação quanto à ausência de responsabilidade solidária do sócio da empresa e informar que nos itens 13, 14 e 15 da Impugnação está demonstrada a impugnação quanto a isto;
- 4) Improcedência da autuação em razão de apresentar extensa argumentação para tentar demonstrar que a atividade desenvolvida pela empresa é a securitização de créditos e não a de factoring.
- 5) Erro de cálculo na apuração da base de cálculo por não considerar as recompras/subrogações;
- 6) Não consideração de diversos insumos apresentados pela empresa para o cálculo de créditos de PIS/COFINS e redução do montante a pagar;
- 7) Equívocos nas presunções legais utilizadas na autuação. Inexistência de simulação;
- 8) Afastamento da responsabilidade solidária em razão de estar descaracterizada a simulação;
- 9) Violação ao princípio da capacidade contributiva e multa confiscatória; do devido processo legal, da proporcionalidade,

É o relatório do necessário.

Voto Vencido

Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos legais, por isso dele tomo conhecimento.

Passemos a analisar o recurso voluntário apresentado pela empresa, indicando e justificando cada ponto.

1) Preliminar. Ausência de fundamentação legal da autuação.

Esta mesma preliminar já havia sido aventada na impugnação. Entende a recorrente que a acusação fiscal não apresentou fundamentação legal que fundamentasse o lançamento realizado contra a mesma.

Vejam os o texto do auto de infração.

0001 RECEITAS ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS

OPÇÃO INDEVIDA PELO LUCRO PRESUMIDO - RESULTADOS OPERACIONAIS

Contribuinte, obrigado a apurar o imposto de renda pelo regime do lucro real, entregou declaração optando pelo lucro presumido, mas manteve escrituração com observância das leis comerciais e fiscais, conforme Termo de Verificação Fiscal.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/03/2009	1.082.325,69	150,00
30/06/2009	6.572.870,90	150,00
30/09/2009	214.053,69	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 30/09/2009:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Art. 247, 248, 251 e parágrafo único, 277, 278, 279 e 280 do RIR/99

Arts. 247, 249 e 250 do RIR/99

No próprio corpo do auto de infração, assim, como extensamente demonstrado no Termo de Verificação Fiscal, o responsável informa que a autuação decorre da indevida opção pela empresa pela sistemática do lucro presumido. Tal autuação decorreu da constatação de que a empresa, apesar de ter se constituído como operadora do mercado de securitização de títulos, em verdade, restou por operar como empresa de *factoring* realizando a compra de títulos do mercado com deságios, de igual forma as empresas correspondentes do mercado.

Veja-se o trecho do TVF a respeito.

3.1. IRPJ e CSLL

Como a Z Security operou como *factoring*, não poderia ter apurado o IRPJ sob a sistemática do lucro presumido, mas pelo lucro real, como rege a Lei nº 9.718/98, artigo 14 (grifei):

Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja superior ao limite de R\$24.000.000,00 (vinte e quatro milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses;

I - cuja receita total, no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses;(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002) (Vide Lei nº 12.814, de 2013) (Vigência)

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996 ;

VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

Ora, verificando-se que restou mais do que clara a fundamentação legal em que se baseou o fiscal para alegar a indevida opção pelo lucro presumido por parte da empresa e a imposição da tributação pelo lucro real, rejeito a preliminar levantada.

2) Preliminar. Nulidade pela incorreta apuração dos valores devidos pelo cálculo na forma do Lucro Real, quando entende que deveria ter sido lançado pelo lucro arbitrado;

Nesta segunda preliminar o recorrente entende que, com base na alegação da fiscalização que seria indevida a opção da empresa pelo lucro presumido, deveria ter a fiscalização realizado a apuração do IRPJ e CSLL pela sistemática do Lucro Arbitrado. Neste ponto, bastante precisa foi a análise da Delegacia de Julgamento quando informa que o arbitramento de lucros é medida extrema e que só deve ser aplicada quando não for possível a apuração dos resultados com base na contabilidade da empresa. Vejamos.

É pacífico na jurisprudência administrativa o entendimento de que o arbitramento do lucro é medida extrema que somente deve ser adotada pela Fiscalização quanto não for possível a apuração do resultado com base no lucro real, que é a regra geral de apuração dos resultados das pessoas jurídicas.

Nesse sentido, colhem-se os seguintes arestos do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, verbis:

*“I.R.P J — ARBITRAMENTO DE LUCRO Reiterada e incontroversa é a jurisprudência administrativa no sentido de que **o arbitramento do lucro, em razão das conseqüências tributáveis a que conduz, é medida excepcional (negritei), somente aplicável quando no exame de escrita a Fiscalização comprova que as falhas apontadas se constituem em fatos que, camuflando expressivos fatos tributáveis, indiscutivelmente, impedem a quantificação do resultado do exercício. Eventuais irregularidades formais, genéricas apontadas na peça básica, sem demonstrar a ocorrência do efetivo prejuízo para o Fisco, não são bastantes para sustentar a desclassificação da escrituração contábil.**” (Acórdão n° 10193.427, de 18/04/2001)*

*“ARBITRAMENTO DE LUCROS — OPÇÃO DO FISCO — EXCEPCIONALIDADE DA MEDIDA Tem o Fisco a faculdade de arbitrar o lucro do sujeito passivo quando a sua escrita fiscal se mostra imprestável. Ao reverso não cabe ao sujeito passivo argüir a necessidade do arbitramento para a constituição de créditos tributários decorrentes de ilícitos verificados pelo Fisco ao exame da escrita fiscal, ainda que esta, eventualmente, possa conter equívocos. De resto **a figura do arbitramento é meio extremo para apuração do lucro real e só deve ser utilizado em casos de evidente excepcionalidade (negritei).**” (Acórdão n° 10321.371, de 10/09/2003)*

No caso dos presente autos, em sintonia com essa jurisprudência, a autoridade fiscal destacou:

*“(…) Como **apresentou contabilidade completa (negritei), tendo registrado a opção pela escrituração contábil na Ficha 67B da DIPJ (das únicas preenchidas além das Fichas 01, 02 e 03), fato gerador dos tributos***

apropriados de acordo com as operações de factoring, teve o seu lucro real calculado de ofício.”

Ressalte-se, por oportuno, que os precedentes apontados pela própria impugnante em nada discrepam desse entendimento, conforme se extrai da simples leitura da ementa do Acórdão nº 10513.957, de 05/11/2012, verbis:

*IRPJ PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL NULIDADE DA DECISÃO DE 1º GRAU ARBITRAMENTO DE LUCROS – HIPÓTESES OPÇÃO INDEVIDA PELO LUCRO PRESUMIDO OMISSÃO DE RECEITA TRIBUTAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL Não configura hipótese de nulidade da decisão recorrida, o fato de o julgamento do litígio não se conformar com o prolatado em processo distinto e/ou com o posicionamento adotado por outro órgão de Estado, acerca da matéria que motivou a exigência tributária. **Sujeita-se ao arbitramento dos lucros, o contribuinte optante pelo lucro presumido que não escriturar toda a movimentação financeira no livro Caixa, assim como, exercer atividade que o obriga à tributação com base no lucro real, não dispondo de escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais. A autoridade fiscal é competente para concluir acerca do preenchimento dos requisitos para o exercício daquela opção (negritei).** Nessa situação, a receita omitida detectada no procedimento fiscal será tributada de acordo com a legislação vigente em cada período de apuração arrolado no Al. Tanto no regime do lucro presumido, como no do lucro arbitrado, o ganho de capital será tributado em separado, deduzindo-se da receita, os respectivos custos, quando comprovadamente suportados pelo sujeito passivo e adequadamente demonstrada a sua vinculação com o bem e/ou direito alienado.*

Do acima transcrito, entendo não haver necessidade da adição de mais elementos. Existindo escrituração regular e sendo possível a apuração do lucro real, assim deve ser feita a tributação dos resultados. Do exposto, voto por rejeitar também esta preliminar.

3) Que foi realizada impugnação quanto à ausência de responsabilidade solidária do sócio da empresa e informar que nos itens 13, 14 e 15 da Impugnação está demonstrada a impugnação quanto a isto;

Não houve impugnação específica do responsável solidário apontado pela fiscalização.

Verificando os itens 13, 14 e 15 da peça impugnatória encontramos alegações diversas que tentaram demonstrar a inexistência de simulação nos atos praticados pela recorrente quanto a realizar a opção pelo lucro presumido.

Na verdade, apenas em um parágrafo do item 15 a recorrente, e não o responsável solidário apresenta o seguinte argumento, onde considera que não existe a simulação e, em consequência, não existe a responsabilidade solidária:

15. DA DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA:

15.1. E restando devidamente comprovada a ausência de simulação por parte da **impugnante, merece ser afastada a multa** agravada e consequentemente a responsabilidade solidária do diretor presidente.

Ora, a imputação da solidariedade decorreu não apenas da alegação de simulação na opção pelo lucro presumido, mas também da imposição da norma do art. 135, da Lei nº 5.172/66, Código Tributário Nacional.

Assim, tanto pela falta de apresentação de impugnação específica do responsável solidário, quanto pela falta de indicação de argumentos a contestar as acusações apontadas pela fiscalização, entendo por rejeitar a preliminar.

4) Improcedência da autuação em razão de apresentar extensa argumentação para tentar demonstrar que a atividade desenvolvida pela empresa é a securitização de créditos e não a de factoring.

Este item, em verdade é o ponto crucial da análise do presente processo. A acusação fiscal vai no sentido de que a empresa exerceu, no exercício de 2009 a atividade de fomento mercantil e não a de securitização e, em consequência, entendeu por existir uma simulação dos atos empresariais com vistas a se furtar da tributação pelo lucro real (obrigatória para as empresas de *factoring*) e a passar a ter seus lucros tributados pela sistemática do lucro presumido.

Então nossa primeira tarefa é distinguir as atividades de securitização das atividades de *factoring* para podermos verificar se ocorreu ou não a simulação apontada pelo fiscal.

Vejamos a definição de securitização pela ANFAC (Associação Nacional de Fomento Comercial):

"Dessa forma, securitização foi o termo utilizado para descrever o processo pelo qual empresas, que normalmente tomavam empréstimos junto ao sistema bancário tradicional, passaram a levantar recursos no mercado de capitais por meio de emissões de valores mobiliários. Essas empresas "securitizaram" suas dívidas, ou seja, seus passivos passaram a consistir de títulos ("securities") emitidos e oferecidos no mercado e não mais de empréstimos.

.....

A ANFAC entende securitização como uma tecnologia financeira empregada para converter uma carteira relativamente homogênea de ativos, em títulos mobiliários passíveis de negociação.

É uma técnica de transformar ativos relativamente ilíquidos em títulos mobiliários líquidos e de transferir os riscos associados a eles para os investidores "qualificados" que os compram. Os títulos de securitização são, portanto, caracterizados por um compromisso de pagamento futuro, de

principal e juros, a partir de um fluxo de caixa proveniente de carteira de ativos selecionados.

Por outro lado, vejamos uma definição do termo Fomento Mercantil ou *factoring*:

Factoring é um processo de fomento mercantil, no qual a empresa fomentada vende seus créditos, gerados por suas vendas a prazo, para uma empresa de *factoring*.

Com essa operação, a empresa fomentada recebe imediatamente o valor desses créditos futuros, possibilitando poder de negociação com seus fornecedores e evitando a descapitalização.

O objetivo principal de uma empresa de factoring é o fomento mercantil, ou seja, fomentar e assessorar pequenas e médias empresas em seus negócios.

1.1 QUAIS SÃO AS VANTAGENS DE CONTRATAR UMA EMPRESA DE FACTORING?

- Recebimento antecipado e imediato de suas vendas feitas a prazo;*
- Assessoria administrativa e financeira;*
- Possibilidade de compra de matéria-prima à vista;*
- Cobrança de títulos ou direito de créditos.*

Ora da leitura dos pontos de identificação dos dois tipos de atividade, vemos que, em relação à empresa objeto da análise, elas têm alguns pontos em comum com a existência, no caso específico, da aquisição de recebíveis, seu controle e cobrança. Na verdade o que distingue a atividade exercida pela securitizadora é a elaboração e emissão de títulos mobiliários (no caso debêntures), baseados nos recebíveis adquiridos, para negociação no mercado.

Assim, vejamos os motivos alegados pela fiscalização para caracterizar a simulação:

Tendo como base declaração da própria contribuinte, na qual detalha as operações de emissão de debêntures, o agente fiscal, com vistas a descaracterizar tais operações como de securitização, destaca que “(...) a emissão de Debênture precedeu a aquisição de qualquer título e o debenturista foi o próprio acionista e diretor-presidente, havendo um grande descompasso entre os prazos dos títulos negociados e o vencimento da debênture, impossibilitando o lastreamento da debênture aos direitos creditórios adquiridos.”

Assim os motivos que levaram à consideração da simulação podem ser assim identificados:

a) A emissão de debêntures precedeu a aquisição de qualquer título por parte da empresa. Entende o fiscal que como não existiam títulos adquiridos anteriormente à emissão das debêntures resultando que estas não possuíam lastro e, assim sua emissão foi simulada.

b) O investidor que adquiriu as debêntures foi o próprio acionista e diretor-presidente da empresa. Entende o fiscal que sendo o investidor o próprio acionista da empresa não estaria havendo uma colocação de papéis no mercado como se caracterizaria na atividade de securitização, mas uma simples troca de papéis pelo mesmo personagem. O sócio da empresa em vez de nela investir como acionista, passou a aplicar seus recursos como investidor.

c) Descompasso entre o prazo dos títulos adquiridos para lastro (45 dias) com o prazo de emissão das debêntures (96 meses) o que impossibilitaria o lastreamento destas naqueles títulos.

Para analisar detidamente a atividade da empresa e qual a sua efetiva caracterização vejamos a informação da própria empresa em resposta a intimação da fiscalização (fls. 67)

- Quanto a forma de atuação da empresa, a Z Security S/A operou, durante o ano de 2009, adquirindo créditos comerciais a receber de naturezas diversas (duplicatas a receber, cheques a receber, contratos a receber, notas promissórias a receber, em geral) de pessoas jurídicas, no mercado interno, e desembolsando em favor dos mesmos o valor líquido de tais créditos diminuído de um percentual cobrado a título de “Diferencial” (ou deságio), que varia de operação para operação, de acordo com o vencimento de cada título, sendo o prazo máximo concedido de 180 (Cento e oitenta) dias.

- No ano de 2009, a Z Security S/A emitiu apenas uma debênture em 04/02/2009 no valor de R\$ 760.000,00 (Setecentos e sessenta) mil reais, com vencimento em 16 de dezembro de 2016, sendo o debenturista o Sr.Edson Osimar Zambonetti, Diretor-Presidente da sociedade.

- Quanto ao item 3 do MPI, pedimos que por gentileza nos seja concedido uma prorrogação de 10 (dias) úteis para que possamos demonstrar, expressamente, as vantagens que a atividade de securitização trouxeram para o nosso cliente, depois de uma consistente pesquisa de mercado, no sentido de nossa empresa permanecer competitiva e atuante, face as várias vertentes que surgem a todo momento em nosso segmento, como por exemplo, os fundos de investimento.

- Finalmente, seguem em anexo os extratos bancários solicitados do período de 2009 e as demonstrações financeiras em meio digital, também solicitadas.

Passemos a demonstração das datas de início da operação da empresa e da negociação das debêntures.

Períodos de apuração da atuação: 1º a 3º trimestre/2009

Data de constituição da empresa: 01/10/2008 - fls. 05

Data da autorização para emissão de debêntures (R\$ 10.000.000,00) e aumento de capital (R\$ 2.000.000,00) 08/12/2008 - fls. 28

Data de Aquisição das debêntures: 04/02/2009 - R\$ 760.000,00

Vejamos outra resposta da empresa à intimação da fiscalização acerca da forma de operacionalização de suas atividades.

A Z SECURITY S/A foi constituída com o fito de atender a uma nova sistemática de atuação das empresas do setor. Ocorre que em anos anteriores, as operações eram realizadas basicamente como fomento e factoring, onde na verdade se procedia ao desconto de títulos e também a prestação de serviços no âmbito da assessoria creditícia. Essas atividades, até este momento, eram realizadas de forma isolada, operação por operação, conforme fossem sendo solicitadas pelos clientes.

Entretanto, por uma questão mercadológica, as empresas do setor como um todo mudaram sua sistemática de operação, passando a atuar de forma mais ampla junto aos clientes, restringindo-se a aquisição de seus créditos comerciais e industriais.

Assim sendo, ao invés de atuar de forma individual, operação por operação, as empresas do setor passaram a atuar de forma mais ampla, com a análise da carteira de créditos industriais e comerciais dos clientes como um todo, e sua aquisição. Essa nova forma de atuação é que se tem convencionado como securitização, e foi para atuar neste segmento que a Z SECURITY S/A foi constituída, conforme previsto em seus atos societários.

Ora, conforme esta nova informação apresentada pela empresa ela diz que foi constituída para atuar de forma diferente, adquirindo toda a carteira de recebíveis do cliente em vez de atuar de operação em operação. Interessante notar que este tipo de atividade ainda permanece no campo de abrangência do fomento mercantil. Não houve, até esta resposta nenhuma informação acerca da formação de títulos mobiliários para o oferecimento no mercado e diluição de riscos que é, claramente, o objeto maior da securitização e sua distinção da simples operação de *factoring*.

Apresentamos, abaixo, outra resposta sobre a forma de contabilização de suas operações no ano de 2009.

1. Resposta item 1 Termo de Intimação Fiscal nº 3, recebido em 09/10/2012: Seguem , em anexo, os relatórios solicitados dos títulos adquiridos de 01/01/2009 a 31/12/2009, em montantes diários e por operação/alienante. Também, haja visto que a Companhia, como optante pelo Lucro Presumido, adotou o critério de reconhecimento de suas receitas de securitização de créditos, com pagamento a prazo, na medida de seu recebimento e haja visto que a MP 449/2008 modificou a composição dos grupos patrimoniais, extinguindo o grupo Resultado de Exercícios Futuros, é que, contabilmente, optamos por registrar as operações na data de seu Fato Gerador e os títulos efetivamente recebidos, originários dessas operações, NA DATA DE SUA LIQUIDAÇÃO, utilizando para isso a conta contábil 2747-Clientes como controle, além de um relatório auxiliar interno, a margem da contabilidade, com a demonstração dos valores da receita de securitização de cada título negociado, ou seja, DESÁGIO + DESPESAS DA OPERAÇÃO, que foi utilizado como Base de Cálculo para o recolhimento dos impostos e contribuições do período. É sabido que a legislação fiscal permite a utilização do regime de caixa, para fins tributários, porém, as Normas Brasileiras de Contabilidade dizem que as receitas e despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento, para que se possa avaliar adequadamente as informações financeiras das entidades empresariais. De outra forma, se estaria violando um princípio contábil.

2. Resposta item 2 Termo de Intimação Fiscal nº 3, recebido em 09/10/2012: Segue exemplo com a forma de contabilização das operações:

Ex: Aquisição de uma duplicata vinculada a venda mercantil a prazo de R\$ 1.000,00, cedida com um fator de deságio de 3% (R\$ 30,00) e Despesas da Operação de R\$ 20,00 (Tarifa de registro, Tarifa TED, Consultas), com vencimento para 30 dias. Nesse caso o título deve ser registrado no ativo da Companhia pelo seu valor de face (débito de R\$ 1.000,00). Em contrapartida, haverá uma saída da conta Caixa/Bancos pelo valor pago ao alienante (crédito de R\$ 950,00). A diferença deverá ser registrada como Receita (crédito de R\$ 50,00). Se, no seu vencimento, esse mesmo título não for quitado pelo sacado, o alienante poderá negociar outro título ou títulos com a Companhia e, nessa nova operação, RECOMPRAR o título em aberto e em atraso, gerando assim uma nova receita para a Companhia, haja visto que a recompra do título em aberto será feita em nova operação, com deságio e despesas e encargos financeiros cobrados pelos dias de atraso.

Pelas respostas apresentadas constata-se que toda a contabilização das operações, suas justificativas de atuação, etc resumem-se à realização de operações de fomento mercantil e, em nenhum momento durante o ano de 2009, mesmo após ter realizado vultosas aquisições de recebíveis no mercado a empresa cuidou de realizar a disponibilização de debêntures em mercado como dizia ser o seu objetivo social.

A empresa alega, em suas justificativas recursais, que a debênture somente foi adquirida por um único sócio tendo em vista que a empresa é nova e, assim, não teria histórico no mercado para fazer a emissão e distribuição dos títulos.

Tal justificativa, juntamente com a de que não existe vedação legal a que estes fossem adquiridos pelo próprio acionista da empresa tem sua razão de ser, afinal o que a lei não proíbe é permitido ao particular.

Só que aqui devemos apresentar um senão. Se as justificativas da empresa de que a constituição sob a forma de securitizadora obedeceriam a uma nova tendência do mercado que visaria à aquisição de carteiras de créditos por completo conjugadas com a cessão de títulos lastreados nestas carteiras, com vistas à diluição dos riscos, por quais motivos, durante todo o ano de 2009, a empresa somente realizou a venda de menos de 10% (dez por cento) das debêntures com emissão autorizada e, ainda assim, para o próprio sócio da mesma?

Caso uma empresa pretenda agir no mercado mobiliário de securitização como pretende o seu objeto social, seus esforços deveriam seguir no sentido de buscar a formatação e distribuição dos títulos mobiliários (debêntures neste caso) ao maior número de investidores possível, haja vista que o objetivo empresarial era o de diluir os riscos e aumentar o investimento.

Se assim não o fez durante todo o exercício, restando apenas por continuar com os serviços de fomento mercantil sem o objetivo claro de securitizar estes títulos, torna-se evidente que a intenção na constituição da empresa sob a forma de securitizadora de créditos não teve por objeto principal este serviço, já que só foi executado uma única vez e para venda ao próprio sócio acionista que, nesta parte do investimento, transferiu-se da posição de acionista para a posição de investidor da empresa.

Ora, desta exposição temos que em relação aos fatos apontados pela fiscalização de que o prazo de vencimento dos títulos e o prazo das debêntures seriam incompatíveis e ainda que a aquisição de debêntures pelo próprio sócio seriam indícios de irregularidades, por si só não seriam passíveis de descaracterização da atividade de securitização.

No entanto, quando se considera que apenas o sócio fez a aquisição das debêntures; Que quando estas foram adquiridas não haviam nenhum lastro de títulos a formar garantia do investimento e que, finalmente, durante todo o exercício fiscalizado não houve nem

a venda de novas debêntures, nem indícios ou informações da empresa de que tivesse atuado neste sentido. Demonstra-se que não havia o *animus* de realizar as operações de securitização.

Todas as explicações da empresa acerca de sua atuação como securitizadora prendem-se à constituição formal do seu estatuto social e a emissão de uma única série de debêntures. Todas as demais alegações de sua peça recursal mencionam a ação de outras securitizadoras como exemplo. Apresentam páginas da internet da ANFAC demonstrando o funcionamento das empresas de securitização. Não há demonstração da atividade da empresa nesse sentido, até mesmo porque se demonstra não terem ocorrido atividades neste sentido.

Para completar, toda a movimentação operacional da empresa, durante o ano de 2009, ocorreu apenas no sentido de adquirir e controlar o pagamento dos títulos em típicas operações de fomento mercantil.

Veja-se aqui uma planilha com a disponibilidade financeira utilizada pela empresa durante o exercício para fins de aquisição de títulos.

mês/ano	Aq. De Títulos	
jan/09	-	
fev/09	3.015.270,45	OBS: Aquisição da debênture pelo Sr. Edson Zanbonetti de R\$ 760.000,00 no dia 04/02/2009
mar/09	3.188.091,35	
abr/09	8.371.175,32	
mai/09	6.561.312,33	
jun/09	9.862.587,58	OBS: Título adquirido da Z.SECURITY no valor de R\$ 952.775,62 em 17/06/2009
jul/09	243.771,76	
ago/09	413.224,56	
set/09	304.443,78	OBS: único título adquirido da Z.SECURITY no valor de R\$ 380.464,90
out/09	-	
nov/09	-	
dez/09	-	
Total do ano	31.959.877,13	

08 meses de transações equivalente a 240 dias dividido pelo giro médio de 45 dias =

5,333333333 giros

Valor da debênture	760.000,00	giros	5,333	total utilizado no ano	4.053.080,00	% do total	27,55%
Valor do C. Social	2.000.000,00	giros	5,33	total utilizado no ano	10.660.000,00	% do total	72,45%
	2.760.000,00				14.713.080,00		

Ora, da planilha acima demonstra-se que mais de dois terços da atividade da empresa durante o ano na aquisição dos recebíveis foi realizada com o próprio capital social da empresa. A parcela utilizada com o valor da debênture vendida ao sócio-acionista, agora sócio-investidor correspondeu a menos de um terço desta atividades.

Além disso, após fevereiro de 2009, mesmo com a formação de uma carteira vultosa de títulos não houve a securitização de nenhum outro lote destes com a venda de debêntures, mesmo considerando a atrativa taxa oferecida (120% do CDI) e mesmo em se considerando a considerável margem de lucro obtida nestas operações.

Tudo isto nos leva a concluir que assiste razão à acusação fiscal de que, durante o ano de 2009, a empresa atuou efetivamente na atividade de fomento mercantil

(aquisição de recebíveis) e não na atividade de securitização de créditos como constante do seu contrato social.

Verificado o descompasso entre o objeto social da empresa (securitização de créditos para venda em mercado e diluição de riscos) e a efetiva atividade exercida (fomento mercantil) vemos que a segunda engloba um rol mais abrangente de atividades que deveriam ter sido exercidas com vistas à colocação dos R\$ 9.240.000,00 em debêntures disponíveis a outros personagens do mercado para, assim, exercer o seu oficial mister, que é o de diluição de riscos nas operações de fomento.

Se assim não agiu é porque realmente este não era o seu objetivo.

Como não se configura o seu objetivo social comparado com os atos praticados durante o exercício, então entendemos perfeitamente aplicável a acusação fiscal de que a atividade exercida no exercício foi, efetivamente, a de fomento mercantil e, assim, não lhe caberia a opção pelo lucro presumido, vez que a atividade de fomento mercantil está incluída entre as obrigadas à tributação pelo lucro real.

Do exposto, neste ponto voto por negar provimento ao recurso.

5) Erro de cálculo na apuração da base de cálculo por não considerar as recompras/subrogações;

Em relação a este item do recurso que se refere a não exclusão, pela fiscalização dos valores das recompras de títulos com vícios, verificando-se o contrato em que consta cláusula de obrigação de recompra, verifica-se a seguinte disposição:

“8ª – PACTO DE RECOMPRA:

Concluída a operação e sobrevindo a constatação de vícios ou de quaisquer outras exceções na origem dos títulos negociados ou em caso de inadimplemento do SACADO-DEVEDOR obrigam-se a CEDENTE e o RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO, a recomprá-los da CESSIONÁRIA, pelo valor de face do título negociado, acrescido de atualização pelo INPC, juros remuneratórios de 1% ao mês ou fração, juros moratórios de 1,0% ao mês ou fração, multa de 10% (dez por cento) sobre a totalidade do valor apurado e honorários advocatícios à base de 20% do valor total do débito, caso tal recompra se dê através de advogado.

Alega o recorrente que a recompra dos títulos seria, em verdade, uma forma de devolução de vendas, posto que a matéria (títulos) adquiridos seria devolvido ao cedente e este reembolsaria a empresa dos valores recebidos.

Neste ponto entendo assistir parcial razão ao recorrente. Efetivamente entendo que este pacto de recompra é uma espécie de devolução de vendas. Ocorre, no entanto, que esta devolução não é pura e simples pelos seguintes motivos:

A devolução é feita pelo valor de face, enquanto o título foi adquirido pelo valor de face descontado. Assim, o valor recebido na recompra é superior ao valor pago na aquisição do título.

Outro dado é que, além do valor da recompra ser por montante superior ao desembolsado pela empresa, este ainda é acrescido de juros, multas e encargos.

Assim, entendemos que o valor das recompras de títulos deve ser abatido do montante da receita bruta levada à tributação. No entanto, para a realização desta exclusão o valor passível de exclusão é, apenas e tão somente, o valor originalmente pago pelo título, conforme definido em contrato.

Assim, um título no valor de R\$ 6.000,00 que foi originalmente adquirido por R\$ 5.000,00. Caso haja a necessidade de recompra deste título, o valor a ser utilizado como dedução é o valor pago originalmente pela Z Security, ou seja, R\$ 5.000,00, haja vista que as diferenças importam em aumento patrimonial da mesma passível de tributação.

Assim, neste ponto, voto por dar parcial provimento ao recurso.

6) Não consideração de diversos insumos apresentados pela empresa para o cálculo de créditos de PIS/COFINS e redução do montante a pagar.

Em relação a este item, vejamos a alegação do recorrente.

4.1. Em que pese ser absolutamente fora de questão, qualquer tratativa no sentido de se admitir como válida a apuração com base no Lucro Real no caso concreto, no que tange a glosa de alguns insumos, a DRJ entendeu que os insumos apresentados pela recorrente sobre os serviços descritos com as seguintes rubricas: (i)

informática, (ii) correios, (iii) telecomunicações, (iv) cartórios e (v) assessoria jurídica “não podem ser considerados ‘aplicados ou consumidos na execução dos serviços’, pois, embora esses gastos sejam relevantes a até possam ser necessários para a prestação de serviços e a manutenção da empresa, não são empregados diretamente na execução do serviço”.

Com relação ao conceito de insumos para fins da apuração de créditos de PIS/COFINS passíveis de abatimento das contribuições apuradas, entendemos que estas despesas tem de estar vinculadas ao efetivo exercício da atividade, no entanto, diferentemente da legislação do IPI, não há como se verificar a incorporação das atividades ao serviço final da empresa. Por isso, para fins de creditamento do PIS e COFINS, entendemos que o serviços deve estar vinculado à atividade principal da empresa e poder ser identificado a esta, quando também for objeto de outras atividades da empresa.

Assim, entendemos assistir parcial razão à empresa pelos seguintes motivos, que irão ser identificados um a um.

1 - Informática: Com relação aos serviços de informática, esta atividade notadamente se mostra como atividade meio da empresa vez que serve não só ao controle de suas atividades operacionais de compra e cobrança de títulos, como também a diversas outras atividades-meio, como controle de clientes, cadastros, contratos, contabilidade, movimentação financeira, etc. Assim, entendo que tais serviços não estão diretamente ligados à atividade principal da empresa, não sendo passíveis de apuração de créditos;

2 - Correios: Com relação às despesas de correio, tendo em vista a atividade desenvolvida pela mesma, e, mais ainda, levando-se em consideração que com a informatização das atividades os serviços dos correios somente seriam utilizados, no caso da empresa, para fins de realização de procedimentos de cobrança, entendo assistiR razão ao recorrente por tal despesas se caracterizar como necessária à atividade operacional da empresa e estar perfeitamente identificada com esta.

3 - Telecomunicações: Novamente neste item temos o problema de não termos como identificar os custos que se destinam à atividade-fim e à atividade-meio, posto que as despesas de telecomunicações podem servir tanto a um como à outra. Por isso, não sendo possível a discriminação das despesas entre as atividades, não pode ser aceita sua inclusão na base de cálculo dos créditos.

4 - Cartórios: Com relação a estas despesas, estas se demonstram como intrinsecamente ligadas à execução dos serviços de cobrança, assim, entendemos que além desta vinculação, tendo em vista a necessidade da despesas pra o exercício da atividade, estas devem ser consideradas no cálculo dos créditos de PIS e COFINS.

5 - Assessoria Jurídica: Neste item as despesas tanto podem se referir às atividades de assessoria da empresa relativa aos seus contratos e atos comerciais, trabalhista, tributária, etc, como tanto se referem às despesas com os serviços de cobrança de títulos vencidos e de recompras não cumpridas. Ora, em relação aos serviços executados que se relacionam à atividade principal da empresa, na realização dos serviços de execução da recompra os honorários são assumidos pelo cessionário e no serviços de cobrança de títulos vencidos é praxe que o pagamento dos honorários seja realizado pelo executado. Assim, quanto a estas despesas com assessoria jurídica, às que se relacionam à atividade-fim não são custeadas pela própria empresa. Por isso, entendo não assistir razão quanto à sua inclusão no cálculo dos créditos.

Pelo acima apresentado, entendo assistir parcial razão neste item devendo ser acrescidos às bases de cálculo dos créditos de PIS/COFINS não-cumulativo os valores das despesas da empresa com correios e cartórios, conforme acima descrito.

7) Equívocos nas presunções legais utilizadas na autuação. Inexistência de simulação;

Quanto a este ponto, sua análise já foi realizada com base no item 4 acima.

8) Afastamento da responsabilidade solidária em razão de estar descaracterizada a simulação;

Conforme já analisado nas preliminares deste voto, a sujeição passiva solidária não foi objeto de impugnação específica do responsável solidário, assim, descabe a

análise em sede de recurso voluntário, ficando esta responsabilização vinculada à caracterização da qualificação da multa.

DA MULTA QUALIFICADA

Neste ponto, entende este relator que verificando-se, conforme extensamente demonstrado neste voto, que a atuação da empresa no sentido de tentar se fazer caracterizar como securitizadora objetivou, exclusivamente, à obtenção de tributação menor relativa ao imposto de renda, entendo estar caracterizada a hipótese dos arts. 72 a 74, da Lei nº 4.502/64, posto restar caracterizada a simulação de atos para reduzir a incidência tributária.

Verifica-se, além dos atos de constituição da empresa com o objeto de securitizadora, sem que tenha agido neste sentido durante o exercício, a apresentação de DIPJ zerada como outro ato a caracterizar a simulação.

Desta maneira, como a qualificação da multa está diretamente ligada a este tipo de ação, conforme destacado pela acusação fiscal, entendo que deve ser mantida a qualificação da multa, conforme lançado pela fiscalização.

9) Violação ao princípio da capacidade contributiva e multa confiscatória; do devido processo legal, da proporcionalidade,

Finalmente, quanto a este ponto, insurge-se o recorrente quanto à imposição da multa de ofício. Mesmo em se considerando a extensa argumentação trazida pela recorrente, não pode este CARF deixar de aplicar norma legal por considerá-la como indevida em desrespeito aos princípios acima alegados, vez que a norma regularmente constituída com base no devido processo legislativo e de aplicação imperativa por este colegiado, à luz da Súmula 02 do CARF.

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

Uma norma regularmente editada, segundo o devido processo legal somente pode ser não aplicada em razão de declaração de inconstitucionalidade em sede de controle difuso ou concentrado.

Tal mister não pode ser realizado por esta CARF, haja vista não se constituir em órgão do Poder Judiciário.

Assim, concluindo este voto entendo por dar parcial provimento ao recurso para que sejam excluídos da base de cálculo da autuação os valores relativos às recompras realizadas, conforme descrito no presente voto e, em relação à apuração de créditos de PIS e COFINS não-cumulativo, que sejam acrescidos às bases de cálculo dos créditos os valores relativos às despesas de cartório e correios.

Abel Nunes de Oliveira Neto

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Redator Designado

Em pese o voto do I. Conselheiro Abel, peço *venia* para dele divergir quanto à sua proposta de manutenção da multa de ofício qualificada, na alíquota de 150%.

A fiscalização aplicou a multa qualificada com base nos seguintes fundamentos (e-fl. 1775 e 1776):

A multa proporcional de ofício cabível sobre os valores dos tributos é a de 150%, qualificada com base no parágrafo primeiro do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, em razão do intuito de sonegação, nos termos do artigo 71 da Lei nº 4.502/64. Ficou comprovado durante a fiscalização que o contribuinte simulou tratar-se de securitizadora quando de fato operava como factoring com o único intuito de reduzir tributos, além de entregar as declarações a que estava obrigado com valores zerados para retardar o conhecimento do fato gerador. Fica caracterizada, assim, a vontade conscientemente dirigida com o fim de obter o resultado.

Como visto, a fiscalização entendeu configurar-se a sonegação fiscal a partir de prática simulatória, pela recorrente, de informar que sua atividade era de securitização, e não de *factoring*, agravando-se, tal conduta, pela entrega da DIPJ com valores "zerados".

Pois bem!

Sonegação

Não entendo que restou configurada a prática de conduta de sonegação por parte da recorrente. Veja-se a redação do dispositivo legal invocado pela fiscalização - art. 71 da Lei 4.502/1964:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Pela dicção da redação acima, deve-se comprovar a ação ou omissão dolosa tendente a ocultar, do conhecimento do fisco, a ocorrência do fato gerador.

O elemento dolo não é representado pelos atos praticados, pela exteriorização destes; característica marcante dos elementos objetivos do tipo penal. O dolo é representado

pelo elemento subjetivo do tipo, que se perfaz pela intenção do agente em praticar tal conduta, descrita na norma como ilícita. Para a sua configuração, dever-se-ia buscar internar-se em *mens* do praticante da conduta para perceber qual era a sua intenção, se lícita ou ilícita. Entretanto, como isso não é possível, busca-se interpretar a exteriorização dos atos e, assim, constatar se houve, ou não, má-fé na prática da conduta.

Nessa linha, observo, *ab initio*, que a entrega da DIPJ com valores "zerados" não pressupõe, por si só, a ilicitude caracterizadora da sonegação.

A DIPJ se trata de um documento informativo, um instrumento que facilita a análise de dados por parte da receita federal. Apesar da sua entrega com informações que não correspondem à realidade fática gerar desconfiança de que há uma vontade real de omitir fato gerador de tributo, não se pode rotular, de imediato, esta conduta como intencional; não se deve atribuir um carimbo de uma conduta dolosa por parte de quem praticou. É preciso ir além da mera falta de informações em tal declaração. Para tanto, deve-se averiguar se era possível içar elementos por outros meios alcançáveis pela autoridade tributária. Como exemplo, se o contribuinte, além da falta de correspondência entre o que ocorrera no mundo fenomênico e o que foi repassado na DIPJ, deixar de entregar seus livros comerciais e fiscais e qualquer outro documento ou declaração de sua obrigação, o indício torna-se mais patente, transmutando por vezes a conclusão, que era de mera suspeição, para uma conduta intencional de omissão.

Além do que foi exposto, tenho observado em meus votos que a prática reiterada de omissão de informações é condição que está no limiar da ocultação intencional do fato gerador do tributo, podendo, sim, caracterizar o dolo.

No caso concreto, esta falta de informação foi compensada com a apresentação dos balancetes contábeis apresentados pela empresa - veja-se o trecho do TVF abaixo (e-fl. 1771) -, o que permitiu à fiscalização o acesso às informações que deveriam estar na DIPJ, a possibilidade de calcular o tributo devido e aplicar à ora recorrente o auto de infração aqui discutido:

Com base nos balancetes apresentados como resposta ao Termo de Início de Fiscalização, foi calculado o lucro contábil. Não foram identificadas adições ou exclusões para a apuração do lucro real.

Além disso, a empresa recolheu os tributos que entendia serem devidos - apurados com base no lucro presumido. Veja-se que a fiscalização considerou o pagamento desses tributos para efetuar o lançamento fiscal (TVF; e-fl. 1771):

Para os meses em que houve o lançamento de ofício (a tabela 2) foram compensados os valores recolhidos de IRPJ e de CSLL na modalidade lucro presumido (tabela 3).

Desta forma, deve ser afastada a imputação de sonegação atribuída à recorrente.

Simulação

Ademais, não entendo que houve simulação no desempenho das atividades da recorrente.

Mister ressaltar que a lei não proíbe o desenvolvimento da atividade de securitização. Pelo contrário, tal atividade é prevista em lei.

Além disso, ambas as atividades - fomento mercantil (*factoring*) e securitização - se assemelham em parte, pois ambas decorrem de aquisição de ativos com fluxo de recebimento futuro, por um valor presente determinado por um deságio, apesar do objeto e a finalidade serem diferentes.

A diferença entre as duas configurações foi bem destacada e esclarecida pelo fisco, que efetuou o lançamento considerando que a atividade da recorrente era efetivamente de fomento mercantil - *factoring*, não se encaixando no conceito de securitização.

Essa descaracterização - de uma atividade em detrimento da outra - ocasionou a tributação da recorrente pelo lucro real, afastando a apuração do lucro presumido efetuada pela empresa, o que já entendo ter sido a punição que a recorrente sofreu por ter optado de forma diversa daquela entendida pelo fisco, pela DRJ e por esta turma do CARF. Esta imputação - ressalte-se, bem mais prejudicial à recorrente - é que me fez render aos argumentos da recorrente para desqualificar a multa de ofício.

Além disso, apesar de concordar com a desqualificação da atividade desenvolvida pela recorrente, por parte da fiscalização, só entendo que aplicar a multa qualificada necessitaria de algo a mais, que seria a comprovação da simulação fraudulenta, que decorre do dolo, da má-fé; o que não percebi estar configurada no caso em comento.

Por fim, cabe reproduzir aqui o teor da Súmula CARF nº 14, que dispõe que a simples omissão de receitas não pode caracterizar, por si só, a qualificação da multa de ofício:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

No caso concreto, vê-se que até a condição primária para se discutir a não aplicação da Súmula - omissão de receitas - não foi configurada; quanto mais a demonstração da intenção dolosa por parte da recorrente. Tão somente foi efetuado o reenquadramento da natureza da atividade exercida pela empresa, o que fortalece a minha convicção da inocorrência da desafortunada simulação.

Conclusão

Desta feita, voto por afastar a aplicação da multa qualificada de 150%, devendo ao lançamento ser imputada a multa de ofício no patamar de 75%. No mais, sigo o voto do I. Relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa

Processo nº 13971.722241/2013-09
Acórdão n.º **1401-002.006**

S1-C4T1
Fl. 2.142
