



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10166.732073/2020-87
RESOLUÇÃO	1101-000.180 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	G&E SERVIÇOS TERCEIRIZADOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator.

Sala de Sessões, em 19 de novembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Itamar Artur Magalhães Alves Ruga – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 8ª TURMA DA DRJ08 (Acórdão 108-013.762 , e-fls. 500 e ss.) que julgou, por unanimidade de votos, procedente em parte a impugnação apresentada pela autuada, mantendo parte dos créditos tributários constituídos.

Do Procedimento Fiscal

A fiscalização, apurou inconsistências em relação ao IRPJ, CSLL, COFINS e PIS, referentes aos ACs 2016 e 2017.

Em 2016, a empresa, prestadora de serviços terceirizados, optou pelo Lucro Presumido, mas não recolheu a primeira quota do IRPJ.

Em 2017, a empresa estava obrigada ao Lucro Real, mas não apresentou a ECF (sua receita bruta no AC anterior – 2016 - foi superior ao limite de R\$ 78.000.000,00).

A análise das ECDs de 2016 e 2017 revelou lançamentos contábeis inconsistentes, com registros únicos e anuais para Receita, Custos e Despesas, sem o detalhamento mensal necessário para a apuração do Lucro Real. Essa prática tornou as ECDs inservíveis, conforme o art. 47, II, "b" da Lei nº 8.981/95.

A ECF de 2016, embora apresentada, continha apenas informações cadastrais, sem dados sobre operações comerciais ou apuração de tributos, sendo igualmente inservível.

Não apresentou a ECF de 2017.

Diante dessas inconsistências, a fiscalização arbitrou o lucro de ofício, com base na receita bruta da empresa.

A receita bruta foi determinada a partir das NF-es emitidas, totalizando **R\$ 261.923.765,29** para 2016 e 2017. A fiscalização desconsiderou NF-es canceladas, devoluções, retornos e simples remessas. Sobre esse valor, aplicou-se o percentual de presunção de lucro (arts. 518 e 519 do RIR/99), acrescido de 20% (art. 532 do RIR/99). As retenções na fonte informadas nas DIRFs de terceiros foram deduzidas do imposto devido.

Além do arbitramento, a fiscalização aplicou multa de ofício de 75% (art. 44, I, da Lei nº 9.430/96) e multas isoladas por descumprimento de obrigações acessórias.

Pela ECD inexata, aplicou-se multa de 1% da receita bruta, conforme art. 12, II da Lei nº 8.218/91 (limitada por retroatividade benigna).

A mesma multa foi aplicada pela ECF inexata de 2016.

Pela ausência da ECF de 2017, aplicou-se multa de R\$ 500,00 por mês-calendário, conforme art. 57, II da MP nº 2.158-35/2001.

Da Decisão de Primeira Instância

A DRJ, por unanimidade, julgou procedente em parte a impugnação, mantendo o crédito tributário, com exceção da multa isolada aplicada por descumprimento de intimação para apresentar a ECF de 2017, a qual foi anulada.

A DRJ confirmou a aplicação das multas isoladas por inconsistências na Escrituração Contábil Digital (ECD) e na Escrituração Contábil Fiscal (ECF). Entendeu que cada infração gera uma penalidade específica, não havendo *bis in idem* na aplicação de multas relativas a fatos geradores distintos.

Anulou a multa isolada aplicada por descumprimento de intimação para apresentar a ECF de 2017. Considerou que a aplicação da multa prevista no art. 57, inciso II, da Medida Provisória

2.158-35/2001 exige comprovação de prévia intimação e do não atendimento por parte do sujeito passivo. No caso, não havia prova nos autos da intimação específica para apresentar a ECF de 2017.

A DRJ manteve o lançamento de ofício do IRPJ, considerando que os erros e omissões na ECD e a ausência de ECF justificam o arbitramento do lucro. A constatação de tributos não declarados, apurados com base no lucro arbitrado, implica o lançamento de ofício e a aplicação da multa de ofício.

Do Recurso Voluntário (e-fls. 567 e ss.)

Em seu recurso, a recorrente alega, em síntese, que:

- A escrituração contábil não é imprestável, tendo havido cerceamento de defesa por ausência de intimação para esclarecimentos;
- O arbitramento do lucro é medida extrema, não cabível no caso concreto;
- Houve erro na base de cálculo do IRPJ no 1º trimestre de 2016, pois a fiscalização não observou o regime de caixa adotado pela empresa;
- Os valores retidos pelos tomadores de serviços foram superiores aos considerados pela fiscalização, o que afastaria a exigibilidade do IRPJ no 1º trimestre de 2016;
- Não houve omissão de receitas, mas sim equívoco na apuração do lucro;
- A multa de ofício de 75% é indevida, pois não houve dolo, fraude ou simulação;
- As multas isoladas são indevidas, pois houve o cumprimento das obrigações acessórias e, subsidiariamente, que são absorvidas pela multa de ofício.

Sintetizo as principais razões abaixo:

DO AUTO DE INFRAÇÃO

A recorrente argumenta que a Autoridade Fiscal fundamentou a lavratura dos autos de infração em dois pontos principais:

- (i) a desconsideração da opção pelo Lucro Presumido sob o regime de caixa no ano-calendário de 2016; e
- (ii) a declaração de imprestabilidade da escrituração contábil dos anos de 2016 e 2017.

No que tange à desconsideração do Lucro Presumido no ano-calendário de 2016, a recorrente afirma que não recolheu nenhuma parcela de IRPJ no primeiro trimestre porque não havia valor residual a recolher, tendo em vista que as retenções na fonte pelos tomadores de serviços superaram o valor devido. Apresenta uma planilha com a movimentação financeira, demonstrando que o IRPJ foi totalmente absorvido pelas retenções e que, inclusive, houve um valor residual retido a maior. A recorrente argumenta que a DRJ não se atentou a esses argumentos e que o regime de apuração deveria ser o de Caixa, e não de Competência.

Em relação à imprestabilidade da ECD em 2016 E 2017, a recorrente sustenta que a fiscalização constatou que os registros contábeis estavam em desacordo com as normas, o que impediu a apuração do Lucro Real Trimestral, tornando a escrituração contábil imprestável (art. 47, II, "b", da Lei nº 8.981/95). Isso justificou o lançamento de ofício dos tributos sobre valores arbitrados e a aplicação da multa de 75% (art. 44, I, da Lei nº 9.430/96). A recorrente alega que a

intimação para apresentar documentos foi atendida prontamente, mas que não houve intimação específica para explicar a contabilidade ou corrigir eventuais erros.

Defende que o arbitramento é medida extrema, somente aplicável quando não for possível apurar a base de cálculo pelo lucro real ou presumido, conforme jurisprudência administrativa consolidada.

Sustenta que a fiscalização se baseou apenas no relatório de Notas Fiscais eletrônicas, sem observar eventuais notas glosadas ou não pagas, o que impacta na apuração do IRPJ pelo Lucro Presumido no Regime de Caixa.

Aduz que os valores informados pelos tomadores de serviços divergem dos valores apurados pela fiscalização, o que demonstra a necessidade de diligência para apurar a real base de cálculo.

Por fim, questiona a ausência de justificativa para a imprestabilidade da escrituração contábil, a qual não foi intimada a esclarecer, e defende a glosa de custos e despesas, e não o arbitramento do lucro.

Por fim, a recorrente alega que não foi intimada a apresentar a ECF de 2017, o que torna ilegal a declaração de imprestabilidade da escrituração contábil. Sustenta que a ausência de solicitação de informações adicionais nos cinco Termos de Continuidade demonstra que a fiscalização não encontrou problemas na documentação apresentada. Reforça o pedido de diligência para apurar as divergências sobre o valor da Receita Bruta total e oportunizar a correção da escrituração contábil.

DA IMPUGNAÇÃO E DA DECISÃO RECORRIDA

A recorrente destaca que, em sua impugnação, argumentou acerca da necessidade de busca da verdade material em relação a três pontos:

- (i) a divergência na base de cálculo da receita bruta total;
- (ii) a inoportunidade de desenquadramento do Lucro Presumido em 2016; e
- (iii) a falta de intimação para esclarecer a eventual divergência na escrituração contábil ou apresentar documentos comprobatórios.

Abordou, ainda, a inaplicabilidade da multa de ofício de 75% e da multa acessória.

A recorrente esclarece que, em resposta à intimação da DRJ para indicar a parte dos valores lançados com a qual concordava, informou não concordar com nenhum lançamento e solicitou a retificação do quadro fático e a autorregularização. Reafirmou o pedido de acesso ao eSocial e solicitou dilação de prazo para proceder à autorregularização.

Ressalta que a DRJ deu provimento parcial à impugnação, apenas para cancelar a multa isolada prevista no art. 57, inciso II, da MP nº 2.158-35/2001, por falta de intimação para apresentar a ECF de 2017. No entanto, manteve o lançamento do IRPJ, CSLL, COFINS e PIS, inclusive com a multa de ofício de 75% e a alegada duplicidade de multas de 1% sobre o faturamento.

Contesta o entendimento da DRJ, que considerou a escrituração contábil imprestável mesmo sem a intimação para esclarecimentos. Reafirma que a dinâmica da prestabilidade da

escrituração contábil depende da cooperação entre Fisco e contribuinte, com diversas intimações para esclarecer ou corrigir eventuais divergências, o que não ocorreu no caso em análise.

Sustenta que a DRJ homologou a base de cálculo mais vantajosa para o Fisco, sem verificar a tecnicidade do fato gerador de cada tributo lançado, e que o Recorrente recorreu ao art. 16, IV, do Decreto 70.235/72 para que fossem realizadas diligências e apurada a real base de faturamento e os valores efetivamente repassados aos cofres públicos.

Argumenta que a DRJ não se atentou aos argumentos de que os Tomadores de Serviços retiveram todo o valor do IRPJ na fonte, o que a dispensaria de recolhimento. Reitera que a situação se amolda à tributação exclusiva na fonte e que a DRJ deveria ter considerado o Regime de Caixa escolhido pela recorrente para a tributação em 2016. Defende que a DRJ errou ao aplicar o regime de competência para apurar o IRPJ a recolher no primeiro trimestre de 2016, o que resultou em um valor diferente do apurado pelo Regime de Caixa.

Questiona a metodologia utilizada pela fiscalização na extração das NFes para apurar a receita bruta, apontando divergências entre os valores informados pela Autoridade Fiscal, pelos tomadores de serviços e o valor que entende correto. Sustenta que a DRJ se eximiu de apreciar a divergência dos documentos e que não houve diligência perante os tomadores de serviços para verificar a efetividade do repasse dos valores retidos. Reforça que a recorrente não teve acesso aos recibos das DIRFs, o que comprovaria a falta de repasse dos tributos pelos tomadores.

A recorrente reitera que a Autoridade Fiscal não apontou receitas omitidas, apenas declarou custos e despesas como imprestáveis, sem analisar a documentação comprobatória. Defende que a DRJ deveria ter determinado a glosa das rubricas e não o arbitramento do lucro. Questiona a declaração de imprestabilidade da escrituração contábil sem intimação prévia para esclarecimentos, o que considera cerceamento de defesa, e reitera a necessidade de aprofundamento da análise contábil e a busca da verdade material. Aduz que a Autoridade Fiscal optou pelo caminho mais fácil, arbitrando o lucro para evitar a apuração do PIS e COFINS pelo regime não cumulativo.

Por fim, a recorrente sustenta que a EFD-Contribuições, por conter informações corretas sobre os débitos de PIS e COFINS, constitui o crédito tributário, dispensando o lançamento de ofício e a aplicação da multa de 75%. Defende a aplicação da multa de mora de 20% (art. 61 da Lei nº 9.430/1996) e questiona a aplicação em duplicidade da multa acessória (art. 12, II, da Lei nº 8.218/91) e a ausência de intimação prévia para apresentar a ECF de 2017.

DA REALIDADE DOS FATOS

A recorrente presta serviços de cessão de mão de obra exclusivamente para órgãos públicos. Informa que foi intimada uma única vez para apresentar documentos, o que foi prontamente atendido. Contudo, não foi intimada para explicar qualquer constatação da fiscalização sobre sua contabilidade, nem foi lhe oportunizado corrigir eventuais defeitos ou erros na escrituração. A fiscalização não intimou a recorrente a apresentar a ECF de 2017, nem a retificar ou explicar divergências na ECF de 2016 e na ECD de 2016 e 2017. Foram lavrados cinco Termos de Continuidade sem solicitação de informações adicionais.

A recorrente aponta divergência entre os valores de receita bruta informados pela fiscalização (R\$ 261.923.765,29), pelos tomadores de serviços (R\$ 248.242.767,84) e o valor que entende correto (R\$ 255.757.090,19). Sustenta que a fiscalização majorou ilegalmente a base de

cálculo em R\$ 13.680.997,45. A recorrente destaca que a escrituração contábil de 2016 converge com o Lucro Presumido sob o Regime de Caixa e que, no primeiro trimestre de 2016, as retenções na fonte de IRPJ superaram o valor a recolher, não havendo, portanto, valor residual.

A recorrente questiona a diligência da Autoridade Fiscal, que se baseou apenas no relatório de Notas Fiscais eletrônicas para apurar a receita bruta, sem considerar eventuais glosas ou notas não pagas, o que impacta na apuração do IRPJ pelo Lucro Presumido no Regime de Caixa. Aduz que a Autoridade Fiscal considerou apenas os valores lançados em seus sistemas internos, que divergem das bases apuradas pela própria Autoridade Fiscal e dos valores informados pelos tomadores de serviços. Sustenta que a fiscalização não apontou receitas omitidas, apenas declarou as despesas e custos como imprestáveis, sem analisar a documentação comprobatória. Defende que, na ausência de comprovação de custos e despesas, a legislação determina a glosa das rubricas, e não o arbitramento do lucro.

A recorrente argumenta que a sistemática de retenção na fonte é apenas um adiantamento do tributo e que a responsabilidade pela apuração é do contribuinte. **Contudo, no caso em análise, os tomadores de serviços (órgãos públicos) retiveram valores a maior do que o constatado pela fiscalização, o que absorve o adicional de IRPJ no Regime de Caixa e ainda resulta em um valor retido a maior. Sustenta que a DRJ não se atentou a esses argumentos e que não existiu valor a recolher a título de IRPJ em 30/04/2016, sendo impossível a emissão de guia de recolhimento.**

A recorrente questiona a declaração de imprestabilidade da escrituração contábil sem a prévia intimação para esclarecimentos, o que considera cerceamento de defesa, com base no princípio da verdade material e na jurisprudência do CARF (Acórdãos 3801-001.859, 1201-001.535, 1201-001.227 e 1301-001.576). Aduz que a autoridade fiscal optou pelo caminho mais fácil, arbitrando o lucro para evitar a apuração do PIS e da COFINS pelo regime não cumulativo. Sustenta que a EFD-Contribuições, por conter informações corretas sobre os débitos de PIS e COFINS, constitui o crédito tributário, dispensando o lançamento de ofício e a aplicação da multa de 75%.

Defende a aplicação da multa de mora de 20%, prevista no art. 61 da Lei 9.430/1996, por se tratar de mero inadimplemento de tributo devidamente lançado. Por fim, questiona a aplicação em duplicidade da multa acessória, prevista no art. 12, II, da Lei 8.218/91, e a ausência de intimação prévia para apresentar a ECF de 2017.

DOS PEDIDOS

A recorrente requer o provimento do recurso para:

- (i) retificar o quadro fático e afastar a declaração de imprestabilidade da escrituração contábil;*
- (ii) anular a autuação fiscal por erro na base de cálculo do lançamento de ofício;*
- (iii) anular a multa de ofício, vez que não configurada a hipótese geradora da referida multa sancionadora;*
- (iv) anular a multa acessória;*
- (v) subsidiariamente, converter o procedimento fiscal em autorregularização; e*

(vi) alternativamente, baixar o procedimento em diligência para apurar a real base de cálculo das receitas brutas e verificar a existência de IRPJ a recolher no primeiro trimestre de 2016, oportunizando a correção da escrituração contábil.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Destaco alguns pontos levantados pela recorrente:

A fiscalização baseou-se em seus sistemas internos

A Autoridade Fiscal utilizou os valores lançados em seus sistemas internos, sem buscar informações diretamente com os tomadores de serviços. A empresa alega que esses valores divergem tanto dos valores informados pelos tomadores quanto dos valores declarados pela própria empresa.

Falta de diligência junto aos tomadores de serviço

A recorrente argumenta que a fiscalização não foi diligente ao não buscar esclarecimentos sobre os valores retidos diretamente com os órgãos públicos, que são seus tomadores de serviço. Segundo a recorrente, a fiscalização deveria ter verificado os valores efetivamente repassados aos cofres públicos pelos tomadores.

Divergência de valores

A recorrente destaca que os valores apurados pela fiscalização são diferentes dos valores informados pelos tomadores de serviço e dos valores declarados pela própria empresa. A empresa aponta uma diferença de R\$13.680.997,45 entre o valor atribuído pela Autoridade Fiscal e o valor total informado pelos tomadores de serviço. Além disso, a empresa apresentou seus valores faturados para 2016 e 2017, que também são diferentes dos valores encontrados pela fiscalização nos sistemas da RFB.

Não intimação para esclarecimentos

A empresa alega que não foi intimada a apresentar esclarecimentos sobre essas divergências. A falta de intimação impediu a empresa de demonstrar que os valores retidos pelos

tomadores eram diferentes dos valores considerados pela fiscalização. A recorrente argumenta que essa falta de intimação impossibilitou o exercício do contraditório e da ampla defesa.

Comprovação por movimentação bancária

A G&E afirma que sua movimentação financeira bancária demonstra que os tomadores de serviço retiveram valores superiores ao que foi constatado pela fiscalização. A empresa sustenta que, por ter havido retenções a maior pelos órgãos públicos, não haveria valor residual a recolher a título de IRPJ no primeiro trimestre de 2016.

A empresa alega que a fiscalização, ao não confirmar os valores diretamente com os tomadores e ao não intimar a empresa para prestar esclarecimentos, cometeu um erro ao arbitrar o lucro e aplicar multas. Alega que a fiscalização aplicou o regime de competência para apurar o IRPJ quando a empresa estava sob o regime de caixa, o que é considerado um erro de base de cálculo.

Aponta os seguintes documentos para tentar comprovar a real retenção feita pelos tomadores de serviço:

- **Notas fiscais:** A recorrente alega que nas notas fiscais emitidas, os valores supostamente retidos a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS foram destacados.
- **Livros contábeis:** Os livros contábeis referentes ao ano de 2016 seriam compatíveis com a apuração do Lucro Presumido sob o Regime de Caixa. A escrituração dos balancetes de apuração do ISSQN também são mencionados como prova.
- **ECF 2017:** A recorrente afirma que a ECF de 2017, que consta nos sistemas internos da Receita Federal, comprova que houve excesso de retenção pelos tomadores de serviço naquele ano.
- **Movimentação financeira/bancária:** A recorrente menciona uma planilha de movimentação financeira/bancária que demonstraria que o IRPJ foi totalmente absorvido pelas retenções em 2016.
- **EFD-Contribuições de 2016 e 2017:** Segundo a recorrente, estas declarações foram transmitidas com todos os lançamentos a título de PIS e COFINS.
- **DIRF de terceiros:** A recorrente menciona a análise da DIRF emitida por terceiros, na qual a recorrente consta como beneficiária, porém alega que a autoridade fiscal não apresentou os recibos de entrega, apenas a consulta de rendimentos.
- **Recibos de entrega dos valores retidos:** A recorrente alega que a comprovação dos valores retidos e repassados aos cofres públicos é determinante para apurar a real base de cálculo.

A autoridade fiscal argumenta que a responsabilidade de apurar os tributos é da recorrente e que os valores retidos não foram devidamente repassados aos cofres públicos.

Do Regime de Competência

Ainda, no primeiro trimestre de 2016, a recorrente alega que optou pelo Lucro Presumido com reconhecimento de receitas pelo **Regime de Caixa**.

Há menção de uma planilha que demonstraria que em 2016 as retenções superaram o valor a ser recolhido de IRPJ no primeiro trimestre, não havendo valor residual a ser recolhido. Sustenta que a fiscalização, ao analisar o caso, desconsiderou o regime de caixa e utilizou o **Regime de Competência** para calcular o IRPJ, o que gerou uma diferença no valor a ser recolhido.

A recorrente alega que a fiscalização não levou em consideração os valores retidos pelos tomadores de serviços, que, se considerados, afastariam a exigibilidade do IRPJ no 1º trimestre de 2016.

Da Verdade Material e a Retenção pelos Tomadores

Para comprovar suas alegações, a recorrente apresenta sua movimentação financeira bancária. A questão central é que a confirmação dos valores retidos pelos tomadores de serviços é fundamental para a correta apuração dos tributos devidos.

A divergência entre os valores informados pela empresa e os considerados pela fiscalização pode resultar em um imposto a pagar maior ou menor, o que justifica a necessidade de uma investigação mais aprofundada.

É plenamente possível haver erros por parte da fonte pagadora em suas declarações (DIRF), de modo a não refletir o valor exato da retenção, o que gera distorções na apuração do tributo lançado. Após debate, este Colegiado decidiu por converter o julgamento em diligência justamente para que a Autoridade Fiscal oportunize a recorrente a demonstrar o efetivo valor retido, bem como se manifeste acerca das razões supraexpostas pela recorrente em busca do cancelamento do crédito constituído.

Ao final, elaborar Parecer Conclusivo, intimando a recorrente para eventual manifestação em 30 dias.

Conclusão

Diante do exposto, voto converter o julgamento em diligência.

Assinado Digitalmente

Itamar Artur Magalhães Alves Ruga