



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

**Processo n°** 10280.720098/2006-73  
**Recurso n°** De Ofício  
**Acórdão n°** **1402-00.828 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 23 de novembro de 2011  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO - IRPJ E REFLEXOS  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Recorrida** EXECUTIVA RECURSOS HUMANOS LTDA

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2001

RECURSO DE OFÍCIO. NORMAS PROCESSUAIS. NOVO LANÇAMENTO. MODIFICAÇÃO DOS CRITÉRIOS JURÍDICOS. VEDAÇÃO. O disposto no art. 146 do CTN veda ao Fisco a introdução de modificações em lançamentos de ofício perfeitos e acabados, sem que se verifique qualquer das hipóteses do art. 149 do CTN. Observância à certeza e segurança das relações jurídicas.

Recurso de Ofício Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Ausente justificadamente, o Conselheiro Moises Giacomelli Nunes da Silva.

*(assinado digitalmente)*

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente

*(assinado digitalmente)*

Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, João Carlos de Figueiredo Neto, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Moisés Giacomelli Nunes da Silva e Albertina Silva Santos de Lima.

## Relatório

A 1ª. TURMA DA DRJ EM BELEM – PA, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF), recorre a este Conselho do acórdão proferido em primeira instância administrativa, que julgou improcedente a exigência consubstanciada em auto de infração contra a empresa EXECUTIVA RECURSOS HUMANOS LTDA.

Em razão de sua pertinência, transcrevo o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

Trata-se de lançamento de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), de Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), referente a fatos geradores ocorridos no ano de 2001, no valor consolidado de R\$2.921.710,40, com imposição de multa de ofício de 75%.

Em um primeiro procedimento fiscal, foi detectado forte indício de omissão de receitas a partir do cotejo entre os valores declarados pelo sujeito passivo em DIPJ (montante anual de R\$1.079.115,73) e as informações obtidas em Dirf, que indicaram um montante de receitas de R\$11.009.096,06, conforme fls. 19 e 21. Contudo, naquela fiscalização, a autoridade lançadora entendeu que as receitas auferidas pela empresa e que foram destinadas à remuneração da mão-de-obra intermediada, no total de R\$8.949.250,59, deveriam ser excluídas da base de cálculo dos tributos, conforme demonstrativo de fl. 21. Como resultado daquele procedimento, foi lavrado o auto de infração formalizado sob o processo nº 10280.003344/2005-48, no valor consolidado de R\$116.912,59, cientificado ao sujeito passivo em 30.9.2005 e que se encontra arquivado por pagamento.

Em 10.7.2006, foi reiniciada a ação fiscal sobre o mesmo contribuinte, mesmos tributos e mesmos períodos de apuração (fls. 1, 3 e 65), sob o argumento de que *tal procedimento tem origem no fato de entender a administração que, não deve ser excluído (sic) das bases de cálculos as receitas transferidas para os trabalhadores contratados, a título de salários, encargos sociais, previdenciários e trabalhistas, no caso de empresa que presta serviços de agenciamento de mão de obra.* (fl. 65). **O resultado dessa refiscalização foi o presente lançamento, cuja base de cálculo foi exatamente a receita anual de R\$8.949.250,59 anteriormente entendida como não tributável.**

Em 15.9.2006, o sujeito passivo foi cientificado do lançamento (fl. 271) e, em 5.10.2006, apresentou impugnação de fls. 305 a 323, pela qual aduz, em síntese:

a) que, segundo o art. 145 do Código Tributário Nacional (CTN), o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo somente pode ser alterado em virtude de impugnação do sujeito passivo, de recurso de ofício ou por iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149 do mesmo código; que nenhuma dessas hipóteses foi verificada no presente caso;

- b) que o art. 146 do CTN determina que um lançamento fundado sobre a aplicação de um novo critério jurídico somente possa ser efetivado, em relação a um mesmo sujeito passivo, para fatos geradores ocorridos posteriormente a sua introdução;
- c) que os débitos relativos ao primeiro e segundo trimestres de 2001 foram atingidos pela decadência;
- d) que é inconstitucional o alargamento da base de cálculo trazida pelo § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27.11.1998, pois a base de cálculo do PIS e da Cofins deve incidir somente sobre o faturamento;
- e) que os valores recebidos a título de prestação de serviços de mão-de-obra temporária são meros repasses e não correspondem à receita da empresa.

A decisão recorrida está assim ementada:

*NORMAS PROCESSUAIS. LANÇAMENTO ULTERIOR. MODIFICAÇÃO DOS CRITÉRIOS JURÍDICOS. VEDAÇÃO. O disposto no art. 146 do CTN veda ao Fisco a introdução de modificações, benéficas ou não ao contribuinte, em lançamentos inteiros, perfeitos e acabados, em homenagem à certeza e segurança das relações jurídicas. Dessa forma, findo o processo administrativo em razão do recolhimento do tributo lançado, não é admissível a revisão posterior com novo lançamento de ofício em razão de modificação dos critérios jurídicos.*

*LANÇAMENTO REFLEXO. PIS. COFINS. CSLL. As questões sujeitas às mesmas regras adotadas para o lançamento do principal submetem-se a idêntico entendimento adotado para este.*

*Lançamento Improcedente*

Tendo em vista a exoneração em valor acima de R\$1.000.000,00 a DRJ recorreu de ofício.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator.

O recurso de ofício preenche requisitos legais e regimentais para sua admissibilidade, dele conheço.

O litígio envolvendo o presente lançamento decorre da modificação da interpretação inicial da fiscalização quanto à classificação dos valores recebidos pela autuada em razão de sua atividade de terceirização de mão-de-obra.

No processo anterior, de nº 10280.003344/2005-48, o procedimento realizado pela autuada foi acatado pela fiscalização.

Conclui a fiscalização no primeiro procedimento fiscal que os valores recebidos pelas contratantes da autuada não correspondem a receita. Segundo esse entendimento, devem ser deduzidos desses valores aqueles destinados à remuneração dos trabalhadores, por representarem meros “repasses” de recursos. Daí a significativa redução da base de cálculo quando da realização do primeiro lançamento.

No julgamento do segundo processo, a DRJ Belém, embora entendendo que a exigência seria correta, cancelou o auto de infração pelos seguintes motivos (verbis):

(...)

Nesse ponto, impende analisar os comandos emanados do nosso CTN no que se refere à alterabilidade do lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo. O seu art. 145 enumera as hipóteses em que é permitida a alteração:

*Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:*

*I - impugnação do sujeito passivo;*

*II - recurso de ofício;*

*III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.*

As duas primeiras hipóteses não se cogitam no presente caso. No lançamento anterior não foi instaurado o contencioso fiscal e, portanto, não houve recurso de ofício. Resta analisar se houve algum dos casos previstos no art. 149 do CTN. Eis a sua íntegra:

*Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*

*I - quando a lei assim o determine;*

*II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;*

*III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;*

*IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;*

*V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;*

*VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;*

*VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;*

*VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;*

*IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.*

*Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.*

Note-se que nenhuma das hipóteses do art. 149 acima ocorreu no presente caso: não foi constatado dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo; não se comprovou falta funcional da autoridade lançadora; não se tratou de lançamento por homologação; não houve fato novo a justificar a revisão do lançamento.

Na verdade, além de não ter se verificado nenhuma das hipóteses autorizadoras para a alteração do lançamento anterior, o sujeito passivo goza, ainda, da norma protetiva emanada pelo art. 146 do CTN, *in verbis*:

*Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.*

Em outras palavras, estabelece o citado artigo que se a Administração houver por bem modificar a interpretação de determinado dispositivo jurídico-tributário, somente estará autorizada a concretizar essa alteração de critério jurídico, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução. E foi exatamente esse o caso concreto: a Administração Tributária entendeu tributável a receita que anteriormente julgou excluída do campo de incidência da norma impositiva. Assim, em relação à autuada, a alteração trazida por esse novo entendimento da fiscalização somente poderá ter efeitos em relação a fatos geradores ocorridos após a introdução desse novo conceito. Nesse sentido a jurisprudência do Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes:

---

*NORMAS PROCESSUAIS – PROCESSO ADMINISTRATIVO FINDO – LANÇAMENTO ULTERIOR – MODIFICAÇÃO DOS CRITÉRIOS JURÍDICOS – VEDAÇÃO. O disposto no art. 146 do CTN veda ao Fisco a introdução de modificações, benéficas ou não ao contribuinte, em lançamentos inteiros, perfeitos e acabados, em homenagem à certeza e segurança das relações jurídicas. Dessa forma, findo o processo administrativo em razão do recolhimento do tributo lançado, não é admissível a revisão posterior com novo lançamento de ofício em razão de modificação dos critérios jurídicos. (Acórdão nº 107-07264, de 13.8.2003)*

Em conclusão, voto por declarar o lançamento improcedente.

Deixo de apreciar as demais razões da defesa em obediência aos princípios da economia e celeridade processual.

Os fundamentos acima transcritos certamente não merecem reparos, isso porque, entendo que é mesmo vedada a revisão de lançamento de ofício, em face de mudança de interpretação do Fisco quanto aos fatos, ainda que dentro do prazo decadencial e com devida autorização do Delegado da Receita Federal jurisdicionante, sem que se verifique as hipóteses do art. 149 do CTN (acima transcrito).

Ora, os fatos são exatamente os mesmos; a nova auditoria nada acrescentou à anterior; simplesmente entendeu-se que a subsunção dos fatos à norma no lançamento anterior estaria “errônea”. Não se trata de erro de cálculo ou qualquer outra falha de cunho material, muito menos é colocada em dúvida a conduta da autoridade fiscal responsável pelo auto de infração original.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso de ofício.

*(assinado digitalmente)*

Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira