



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

**Processo nº** 10469.720552/2007-79  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 1301-002.556 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de agosto de 2017  
**Matéria** PIS/COFINS. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO  
**Recorrente** C S S LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. OCORRÊNCIA.

Nos termos do artigo 59, inciso II, parágrafo 3º, do Decreto nº 70.235/1972, é nula a decisão de primeira instância, quando não enfrenta os argumentos dispendidos, deixando claro as razões de direito que nortearam seu *decisium*, de forma seja garantida o contraditório e a ampla defesa.

Caracterizada a preterição ao direito de defesa, deve ser anulada a decisão de piso, para que outra seja proferida enfrentando todas as questões suscitadas nas peças impugnatórias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria votos, em anular integralmente a decisão de primeira instância. Vencidos Conselheiros Milene de Araújo Macedo, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por anular parcialmente a decisão de primeira instância somente para que fosse proferida decisão complementar em relação à responsabilidade atribuída aos coobrigados.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Flávio Franco Corrêa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Júnior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro,

Milene de Araújo Macedo, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felicia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 11-25.004, proferido pela 2ª Turma da DRJ/REC, em 22 de dezembro de 2008, que ao analisar a impugnação apresentada, decidiu, por unanimidade de votos, julgar procedentes os lançamentos.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado pelo I. Conselheiro Paulo Jakson da Silva Lucas, quando da Resolução nº 1301-000.303, de 21 de janeiro de 2016, ocasião em que este Colegiado declinou a competência de julgamento do recurso voluntário para a Terceira Seção de Julgamento.

Trata o presente processo de autos de infração para exigência dos créditos tributários relativo a COFINS no valor total de R\$ 211.479,13 e do PIS no valor total de R\$ 45.820,43 incluídos juros de mora e multa de 150%, referente aos períodos de apuração de 01/07/2004 a 30/09/2004.

De acordo com as informações contidas nos Termos de Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, e Termo de Verificação Fiscal, parte integrante dos referidos Autos de Infração foram apuradas as seguintes irregularidades praticadas pela empresa autuada, em relação às contribuições para a Cofins e PIS, assim descritas, em síntese:

2.1 — a empresa C S S Locação de. Mão-de-Obra LTDA ME foi constituída em 20/03/2001, sob a denominação de Reprox do Brasil LTDA em 01/03/2002 alterou para Manpower Locação de Mão de Obra LTDA, e, desde 03/09/2004, usa o nome empresarial C S S Locação de Mão-de-Obra Ltda;

2.2 — o valor total de tributos federais declarados e não pagos, inscritos em dívida ativa da União, consolidados em 08/11/2006 é de R\$ 2.029.577,72, incluídos os acréscimos legais. O contribuinte também possui débitos não tributários, inscritos em dívida ativa da União, consolidados até 08/11/2006, no valor de R\$ 1.327.739,35;

2.3 — o patrimônio dos atuais sócios não é suficiente para honrar tal dívida. O Sr. César Augusto Souza Cerqueira, CPF 783.304.83568, informou na declaração do imposto de renda pessoa física/DIRPF possuir patrimônio, em 31.12.2005, no valor de R\$ 182.500,00, que corresponde unicamente as cotas da fiscalizada. A Sra Ana Lúcia da Silva, CPF 393.208.04753, declarou, como patrimônio em 31/12/2005 somente as cotas da CSS, no valor de R\$ 182.500,00. Conclui-se que os sócios somente possuem patrimônio no valor de R\$ 365.000,00 e que esse patrimônio refere-se exclusivamente as cotas da CSS/Manpower, que, por sua vez, não foi localizada no endereço informado à SRF e apresenta indícios de não mais estar em atividade e não possuir patrimônio;

2.4 — verificou-se que um grupo de empresas de locação de mão de obra, com possíveis ligações informais, revezou-se nas prestações de serviços à Secretaria de Saúde Pública do Estado do RN: de 1999 a 2002 atuou a 'PREST — Service Prestadora de Serviços Gerais LTDA; de 2003 a 2004, a CSS Locação de Mão-de-

Obra LTDA ME; e em 2005, a A & G Locação de Mão de Obra LTDA e Líder Limpeza Urbana LTDA

2.5 — a prática tributária adotada pela PREST — Service foi a de não declarar nem pagar tributos Secretaria da Receita Federal, bem como, constituir o quadro societário com pessoas sem capacidade financeira para arcar com os compromissos tributários da empresa. Já a CSS/Manpower declarou parte dos tributos em DCTF, no entanto, não efetuou os respectivos recolhimentos;

2.6 — a empresa C S S Locação de Mão-de-Obra LTDA utilizou, em seu quadro societário pessoas sem capacidade econômica. Constatamos que seus reais proprietários e administradores são os grupos EMVIPOL, ADS/CACTUS e A & G Locação de Mão de Obra LTDA, bem como seus respectivos sócios, conforme relatados nos itens 1, 2, 4, 5 e 6 do Termo de Verificação Fiscal. Desta forma, com fundamento no art. 124 do Código Tributário Nacional, arrolamos as empresas abaixo e seus respectivos sócios como sujeitos passivos solidários:

a) EMVIPOL — EMPRESA DE VIGILÂNCIA POTIGUAR LTDA, CNPJ 35.290.931/000156

b) Herberth Florentino Gabriel, CPF 413.319.82472

c) Francisco Roberto Maia, CPF 059.015.88304

d) Marino Eugênio de Almeida, CPF 200.083.68449

e) ADS SEGURANÇA PRIVADA LTDA CNPJ 05.937..8391000174

f) CACTUS LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA LTDA, CNPJ 70.051.370/000133

g) Jeane Alves de Oliveira, CPF 406.226.14487

h) José Lino da Silva, CPF 177.687.99704

i) A & G LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA LTDA, 05.787.277/000120

j) Anderson Miguel da Silva, CPF 036.565.09786

k) Gilberto Clementino da Silva, CPF 729.817.41691

2.7 — ante o exposto, concluímos que as pessoas que agiram nos bastidores da CSS LOCAÇÃO DE MAO-DE-OBRA LTDA ME são as mesmas que atuaram dissimuladamente na administração da PREST SERVICE PRESTADORA DE SERVIÇOS GERAIS LTDA e da FLORENZA LOCAÇÃO DE MAO DE OBRA LTDA, crescendo-se, àquele grupo, os responsáveis pela empresa A & G LOCAÇÃO DE MAO DE OBRA LTDA, sucessora, na prestação de serviços à Secretaria de Saúde do Estado, da CSS/MANPOWER;

2.8 — entendemos estar configuradas, na presente fiscalização, as figuras da sonegação, da fraude e do conluio, tipificadas nos art. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964:

2.8.1 — A fiscalizada possui em seu quadro societário pessoas sem capacidade econômica para arcar com os tributos devidos. Igualmente, constatou-se que o sócio responsável pela empresa, Sr. César, age em nome de terceiros, que são, os verdadeiros proprietários da empresa. Nesse caso, a conduta de utilizar "laranjas" como sócios da empresa retardou o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, das condições pessoais do contribuinte, suscetível de afetar a obrigação

tributária principal ou o crédito tributário correspondente, o que caracteriza a sonegação, conforme art. 71, I, da Lei 4.502/1964;

2.8.2 — da mesma forma, a conduta decorrente da vontade livre e consciente do fiscalizado e dos seus reais gestores, modificou as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária, no que diz respeito ao sujeito passivo, objetivando evitar o pagamento dos tributos, ainda que declarados parcialmente.

Configura-se nesse caso, a fraude, prevista no art. 72 de Lei 4.502/1964;

2.8.3 — tendo em vista o ajuste doloso entre diversas pessoas físicas e jurídicas, com o objetivo de não recolher os tributos devidos, está caracterizado o conluio de que trata o art. 73 da Lei 4.502/1964. Assim, estando presente a sonegação, fraude e conluio; é aplicada a multa de ofício qualificada a que se refere o art. 44, § 1o. da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, entendendo também a aplicação do disposto no § 4o. do art. 150 do Código Tributário Nacional.

3. Considerando que foram utilizados documentos obtidos a partir de autorização judicial, a representação fiscal para fins penais ficou restrita a comunicação dos fatos apurados ao órgão judicante, conforme preceitua o § 7o. do art. 1º da Portaria SRF nº 326/2005.

4. Inconformada com as autuações, a contribuinte, por seu sócio-gerente, (Sr. César Augusto Souza Cerqueira — CPF nº 783.304.83568), apresentou a impugnação, de fls. 547/558, alegando, em síntese, que:

4.1 — importa ressaltar que os tributos tiveram por base a receita bruta, obtida através de valores registrados nos livros de apuração do Imposto sobre Serviços e notas fiscais emitidas para a Secretaria de Saúde Pública do Rio Grande do Norte e aplicada, sobre o crédito tributário apurado pela fiscalização, a multa agravada de 150% ;

4.2— Cerceamento do direito de defesa e nulidade dos autos de infração:

4.2.1 — falta de demonstração dos valores que utilizou para determinação da base tributável, isto é, quais os valores das notas fiscais e dos registros do livro de apuração do ISS que integram cada parcela da receita bruta;

4.2.2 — limitou-se a registrar nos autos de infração que retirou dos livros e notas fiscais. Essa falta de demonstração impede que a impugnante possa aquilatar a exatidão dos valores utilizados. Será que os valores das notas fiscais foram adicionados aos valores registrados no livro de apuração do ISS? Se foram, fica configurada uma duplicidade de tributação de valores. De regra as notas fiscais de prestação de serviços são escrituradas no livro próprio, não se podendo somar as notas e seus registros, sob pena de duplicar a base de cálculo;

4.2.3 — o Auditor deve ter-se utilizado de outros demonstrativos, por ele elaborados, sem, contudo, ser conclusivo sobre a demonstração das receitas apuradas, nem tampouco, apresentou à impugnante estes documentos. Serviu-se de cálculos reservados e de nenhum deles deu ciência ao contribuinte nem anexou-os aos autos de infração;

4.2.4 — a impugnante não tem como aquilatar quais os valores que o Auditor considerou para a determinação da base de cálculo e quais os recolhimentos que considerou efetivos. Apenas fez referência a valores levantados com base na

escrituração fiscal, impedindo à impugnante de conhecer tais levantamentos e saber se as diferenças geradas estão ou não corretas;

4.2.5 — pelo teor da legislação o que se lança é o tributo (CTN, art. 142) e não a expressão econômica do fato impositivo. Esta poderá servir de base de cálculo, sobre a qual incidirá uma alíquota, para ao final dessa operação se quantificar *quantum debeatur* de tributo.

Com essa descrição imprecisa e sem dar ao conhecimento do autuado os cálculos da apuração, obstaculizada esta a defesa;

4.2.6 — essa prática da fiscalização atentou conta o preceito constitucional da ampla defesa e, por conseguinte, impede o contraditório e fere o devido processo legal. Onde estão registradas as bases de cálculo do PIS e da Cofins?;

4.2.7 — a descrição dos fatos e forma e apuração das infrações tributárias constitui requisito obrigatório do lançamento, padecendo do vício de nulidade aquele auto de infração que deixa e obedece a tais ditames da regra processual administrativa;

4.3— Multa agravada (150%). Inexistência de Sonegação, Fraude ou Conluio:

4.3.1 — a exasperação da multa de ofício prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96 somente devera ocorrer nas hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, revela que as condutas exigidas para o agravamento da multa de ofício são três: sonegação, fraude e conluio;

4.3.2 — o fiscal autuante não logrou demonstrar que a Impugnante praticou qualquer das condutas típicas para a majoração da penalidade aplicável. A conduta da Impugnante em nenhum momento foi fraudulenta ou em conluio com qualquer pessoa para lesar o Fisco. Pelo contrário, a atividade da impugnante era perfeitamente lícita e praticada às claras, não tendo a mesma, em qualquer momento, se furtado a prestar ao Fisco informações sobre seus negócios ou sobre a sua pessoa;

4.3.3 — uma coisa é se negar a prestar esclarecimentos, enquanto outra, bem diferente, é a falta de condições, aqui derivada de desorganização na administração da empresa, para atender aos reclamos do Fisco. A impossibilidade de identificar operações não significa a manifesta intenção de ocultá-las das autoridades tributárias;

4.3.4 — exige-se para a implementação da exasperação da multa, a comprovação a conduta dolosa. A ausência do elemento subjetivo do dolo, em que o agente, deliberadamente, pratica atos para fraudar a administração tributária afasta a possibilidade de se lhe imputar a pena qualificada;

4.3.5 — o evidente intuito de fraude apresenta-se nos casos típicos de adulteração de documentos e comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária fictícia, falsidade ideológica, notas frias ou paralelas, etc., o que não ficou demonstrado nos autos;

4.3.6 — segundo o autuante, a empresa utiliza "laranjas", sendo o seu responsável um deles.

Diz ainda que essa conduta foi decorrente da vontade livre e consciente de seus gestores, alterando as características essenciais do fato gerador. Em várias passagens do Termo de Verificação Fiscal o auditor presume a utilização de

"laranjas", sem, contudo, provar de forma categórica essa prática. Não chega sequer a determinar o quem para ele seria o verdadeiro dono da empresa;

4.3.7 — a conduta típica da norma penal exasperadora da multa de ofício não admite a presunção como elemento nuclear, mas somente a ação ou omissão, ou seja, o ato praticado e comprovado. A fiscalização não comprovou a omissão de receita, mas serviu-se da presunção legal para exigir os tributos. Essa presunção, de caráter *juris tantum*, não se presta a tipificar a conduta prevista nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64;

4.4 — a imposição da penalidade acima descrita é, de forma incontestada, inconstitucional, posto violar o Princípio da Capacidade Contributiva do devedor, consagrado no inciso III, § 1º, do art. 145 da *lex legum*, e tem caráter confiscatório, desrespeitando a proibição constitucional de vedação ao confisco, como preceitua o art. 150, inciso IV, da Carta de 1988;

4.5 — uma multa punitiva à razão de 150% (cento e cinquenta por cento) do valor do tributo, mesmo com previsão legal, reveste-se de caráter confiscatório em relação ao patrimônio da impugnante. Por melhor dizer, referida penalidade esgota a riqueza tributável das pessoas. Assim, laborou a fiscalização em excesso, além de aplicar a penalidade em patamares incompatíveis com a realidade econômica do país, aplica-as em situações em que não houve desrespeito à legislação tributária nos termos pretendidos pelo Fisco, o que somente demonstra caráter arrecadatório da penalidade aplicada;

4.6 — requer o julgamento procedente da presente impugnação, extinguindo o crédito tributário veiculado pelos autos de infração contestados.

5. às fl. 539, consta o despacho do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, Francisco Aurélio de Albuquerque Filho, que qualifica a multa (...);

6. As fls. 503/524 constam os Termos de Sujeição Passiva Solidária a que se refere a intimação contida nos autos de infração, fls. 07 e 13. Os mencionados termos foram encaminhados e recepcionados pelos destinatários conforme consta dos "AR", de fls. 525/534, e Edital de Intimação no 74, de 13 de dezembro de 2007, intimando o Sr. Francisco Roberto Maia, CPF nº 059.015.883-04 para tomar conhecimento do Termo de Sujeição Passiva Solidária referente ao presente processo.

7. A & G Locação de Mão-de-Obra LTDA e seus sócios Anderson Miguel da Silva e Gilberto Clementino da Silva apresentam impugnação, tendo em vista terem sido arrolados como sujeitos passivos solidários da C.S.S. Locação de Mão-de-Obra LTDA, nos seguintes termos:

7.1 — tentando firmar a sujeição passiva solidária, o fiscal da Receita faz vinculações entre cheques da CSS e empresas, pessoas e seus parentes, além de empregados de qualquer das empresas envolvidas;

7.2 — a relação conjugal não representa que o Sr. Anderson exercesse qualquer ato de gestão na CSS/MANPOWER, mesmo que indiretamente, através do seu cônjuge. Cabe notar que mesmo tendo sacado cheques da CSS/MANPOWER, a Sra Jane não praticou qualquer ato de gestão para essa empresa, sendo insuficiente o fato apontado (beneficiária de cheques) para envolver a Sra Jane na administração da CSS/MANPOWER e, muito menos, o Sr. Anderson, pelo simples fato de ser cônjuge desta senhora;

7.3 — não restou provado que o Sr. Anderson usufruiu dos recursos sacados pela Sra Jane. A única relação direta do Sr. Anderson com a CSS/MANPOWER é o fato de ele ser advogado da empresa, fazendo por isso jus a remunerações pelos serviços prestados, sendo livre o seu direito ao exercício profissional, tal como assegura a Constituição Federal. Tanto é assim, que recebeu várias remunerações no valor de R\$ 1.000,00 (transferências bancárias — item 4.4), em meses sucessivos e o cheque de R\$ 6.042,09. Tudo referente a pagamento de honorários profissionais de advogado;

7.4 — a relação de parentesco (sobrinho) com a Sra Ana Lúcia da Silva também não assegura a condição de gestor/administrador da CSS/MANPOWER. Ante o seu cunhadio indireto com o Sr. César Augusto Souza Cerqueira, indicou a sua tia para compor a sociedade CSS/MANPOWER, visto que o outro sócio não apresentava capacidade de representar a empresa. Porem, o fato de uma tia participar de uma sociedade não prova a qualidade de proprietário, dono, gestor ou administrador nem que tenha interesse comum naquela sociedade.

Até mesmo por ser concorrente direto, disputando sempre em igualdade de condições as licitações do mercado local;

7.5 — a identidade de domicílio com a Sra Ana Lúcia não assegura que a partir de seu ingresso na CSS/MANPOWER o Sr. Anderson passou a ter controle sobre a administração da empresa. Na condição de parentesco entre Anderson e Ana Lúcia nada mais natural de que possam habitar o mesmo teto, até mesmo por que como tia a Sra Ana Lúcia criou o sobrinho;

7.6 — para Gilberto Clementino da Silva o Sr. Auditor faz referência que o mesmo é sócio da A&G Locação de Mão-de-Obra LTDA e que o mesmo foi beneficiário de 7 (sete) cheques da CSS/MANPOWER no valor de R\$ 144.025,52. O simples fato de ser beneficiário de cheques e sócio da A&G Locação de Mão-de-Obra LTDA que, por sua vez também recebeu cheques da CSS/MANPOWER não evidencia correlação com a falta de recolhimento dos tributos pela CSS/MANPOWER;

7.7 — não se pode garantir que Gilberto Clementino da Silva tenha qualquer cargo de administração ou gerência na CSS/MANPOWER, de tal sorte que pudesse ser responsável por créditos tributários dessa empresa. O Sr. Gilberto Clementino da Silva é advogado, tendo por diversas vezes, juntamente com o Dr. Anderson Miguel da Silva prestado serviços profissionais para a CSS/MANPOWER, assumindo parcela dos serviços que caberia a esta executar. Trata-se de subempreitada de serviços, sendo mais do que justa a remuneração da A&G;

7.8 — numa cidade como Natal, onde o número de empresas prestadoras de serviços e locação de mão-de-obra é bastante reduzido, é comum em situações de excesso de demanda uma empresa cobrir a outra, cedendo parte de seu pessoal para realizar serviços inicialmente a cargo de outra. Da mesma forma ocorre no plano financeiro, onde é comum os empréstimos para cobrir folhas de pagamento de pessoal e outras despesas urgentes;

7.9 — os fatos apontados pelo fiscal para envolver o Sr. Anderson e os demais impugnantes são insuficientes para enquadrar a situação no art. 124 do CTN. A referida norma fixa dois critérios para estabelecer o vínculo da solidariedade passiva entre pessoas: o natural (ou de fato), representado pelo interesse comum na situação que constitua o fato jurídico tributário (inciso I) e o legal (inciso II);

7.10 — a lei para caracterizar a sujeição passiva tributária pela solidariedade deve se cingir aos limites constitucionais da competência tributária. Não poderia o aplicador do direito, no caso o fiscal da Receita Federal, que nem legislador ordinário é, arrolar pessoas estranhas ao evento jurídico-tributário como devedores solidários. O máximo que o legislador poderá fazer é legislar instituindo deveres e prescrevendo sanções para a inobservância das condutas por ele estabelecidas, fazendo surgir para os sujeitos outro vínculo jurídico, que de natureza não tributária, mas advindo da conduta ilícita. A sanção estabelecida para esse caso tem nitidamente natureza civil, fora, portanto, do âmbito tributário. Seria caso de responsabilidade de terceiros, mas somente nas hipóteses configuradas em lei, pois ninguém pode ser compelido a pagar tributo sem que tenha realizado ou mesmo participado do fato jungeno que faz surgir a obrigação tributária;

7.11 — se os impugnantes não tiveram qualquer relação com o fato jurídico tributário não podem ser incluídos na sujeição passiva, sendo a eles inaplicáveis as disposições do art. 124 do CTN;

7.12 — como é sabido, reverberado pela doutrina e jurisprudências nacionais, só tem sentido falar-se em solidariedade, inclusive, tributária, quando se tem em qualquer dos pólos da relação jurídica mais de um credor ou devedor. É de verificar que em nenhum momento o Sr. Fiscal capitulou as condutas que ele entendia ensejadoras de responsabilidade pelo crédito tributário em qualquer dispositivo legal, falecendo assim a prelada responsabilização;

7.13 — da forma como posta a situação no Termo de Verificação Fiscal, não há como se configurar a sujeição passiva solidária do art. 124, não se aplicando ao caso qualquer dos seus incisos. Afastada a sujeição passiva solidária, pela inexistência de interesse comum e designação expressa de lei (CTN, art. 124, incisos I e II) e a regulada pelos artigos 128 e seguintes do CTN, que em nenhum momento foram ventilados pelo Fisco. Portanto, ambas inaplicáveis;

7.14 — a pretendida sujeição passiva solidária ou a inclusão dos impugnantes como responsáveis pelos créditos tributários, por ausência de suporte fático e/ou previsão legal, deve ser afastada de plano, excluindo-se os mesmos de qualquer obrigação pelos créditos tributários constituídos conta a CSS/MANPOWER;

7.15 — requer:

7.15.1 — julgamento procedente da presente impugnação para declarar a inexistência de relação jurídica obrigacional dos impugnantes em relação ao processo 10469.710552/2007-79;

7.15.2 — a imediata exclusão dos seus nomes do rol de sujeitos passivos solidários da CSS Locação de Mão-de-Obra LTDA — ME, em relação aos débitos objeto do processo acima;

7.15.3 — a exclusão de qualquer registro que implique restrição cadastral, em decorrência da sujeição passiva ora impugnada.

8. A CACTUS — Locação de Mão-de-Obra LTDA, CNPJ no 70.051.370/000133, por seu procurador, instrumento de fl. 625, apresentou a impugnação, de fls. 596/624, nos seguintes termos:

8.1 — o MPF em causa teve como motivação o fato de CSS/MANPOWER ter tido, no ano calendário de 2004, movimentação financeira no montante de R\$ 5.343.636,78, porém não ter apresentado a DIPJ;

8.2 — consideraram os auditores que CSS/MANPOWER teria adotado o mesmo *modus operandi* que a empresa PREST SERVICE PRESTADORA DE SERVIÇOS GERAIS LTDA ("PREST SERVICE"), qual seja, a sua suposta constituição por laranjas", objetivando o não recolhimento de tributos;

8.3 — diante da similaridade do *modus operandi* adotado por CSS/MANPOWER seriam os mesmos indicados como sócios no MPF movido contra a PREST SERVICE, quais sejam, os Grupos ENVIPOL, e ADS/CACTUS (Grupo no qual se insere a impugnante), bem como seus sócios;

8.4 — contudo, efetivamente não há nada no MPF que demonstre qualquer sorte de ligação entre a Impugnante e a CSS/MANPOWER;

8.5 — a Impugnante não foi beneficiada, direta ou indiretamente, por nenhum dos 263 cheques emitidos entre 12/06/2002 e 21/10/2004 por CSS/MANPOWER. Não existe nada nos autos do processo administrativo que comprove que a Impugnante tenha obtido qualquer sorte de acréscimo patrimonial — isso sequer foi analisado pelos auditores fiscais;

8.6 — cumpre destacar que a responsabilidade da impugnante — e das demais empresas do Grupo ADS/CACTUS — pelos débitos em nome de PREST SERVICE está sendo discutida no âmbito do Primeiro Conselho de Contribuintes, não sendo, portanto, definitiva;

8.7 — da decadência parcial dos créditos exigidos:

8.7.1 — em 07 de dezembro de 2007, a empresa CSS/MANPOWER, inscrita no CNPJ sob o nº 04.368.136/0001-00, foi autuada em R\$ 10.970.223,17, pelo não recolhimento de IRPJ, CSL, Contribuição ao PIS e Cofins, bem como pela não retenção do IRRF sobre receitas de prestação de serviços, auferidas no período de maio de 2002 a outubro de 2004, provenientes de contrato celebrado com a Secretaria de Saúde do Estado do Rio Grande do Norte, assim como pela não entrega das DIPJ e DCTF a que estaria obrigada;

8.7.2 — ocorre que, por força do disposto no art. 173 do Código Tributário Nacional, a administração pública tem o prazo de 05 anos para constituir o crédito tributário;

8.7.3 — nesse sentido, faz-se mister concluir pela decadência dos créditos relativos ao IRRF relativo aos meses de maio a novembro de 2002;

8.8 — o Código Tributário Nacional admite três categorias de sujeito passivo, cada qual dotada de regime jurídico próprio, para determinada obrigação tributária, quais sejam: a) contribuinte; b) responsável tributário; e c) substituto tributário;

8.9 — a Impugnante esclarece, que para que alguém possa ser indicado como contribuinte de IRPJ, CSL, Contribuição ao PIS e Cofins, é necessário que este alguém manifeste capacidade contributiva;

8.10 — para ser indicado como responsável pelo pagamento desses tributos, deve ter o sujeito sucedido o devedor original, dentro das hipóteses previstas nos artigos 129 a 133 do Código Tributário Nacional, ou se enquadrar em algumas das previsões dos artigos 134 e 135 deste Diploma, que tratam da responsabilidade de terceiros;

8.11 — no caso concreto, os auditores fiscais indicaram a impugnante como contribuintes solidários, juntamente com CSS/MANPOWER e outras pessoas.

Referida indicação foi feita com suposto fundamento no artigo 124 do Código Tributário Nacional. A única interpretação possível do entendimento dos auditores fiscais é a de que a Impugnante, juntamente com CSS/MANPOWER e as outras pessoas indicadas como contribuintes solidários pelos auditores fiscais, possuíam interesse em comum nas situações que constituíram os fatos geradores do IRPJ, CSL, PIS e Cofins objeto da autuação;

8.12 — se a intenção dos auditores fiscais era considerar a Impugnante como responsável tributária, além da investigação necessária para tanto, deveriam ter utilizado um dos regimes jurídicos previstos nos artigos 129 a 135 do Código Tributário Nacional, e, não o do artigo 124 deste Diploma, absolutamente distinto;

8.13 — o lançamento diferentemente do procedimento, é absolutamente vinculado aos termos da lei. A se fundamentar um ato de lançamento num dispositivo legal e na seguir seu regime jurídico, tal como ocorreu no autos de infração lavrados pelos auditores fiscais, isso torna o ato de lançamento nulo de pleno direito;

8.14 — a Impugnante, ainda, trata da impossibilidade do arbitramento, do percentual de arbitramento e da base de cálculo do PIS e Cofins, não poderia meras entradas, que seriam posteriormente repassadas aos trabalhadores, verbas estas, por não representarem o faturamento da pessoa jurídica, não podem ser tributadas pela Contribuição ao PIS e Cofins;

8.15 — os auditores fiscais ao apurar a contribuição para o PIS e Cofins, o fizeram sobre o total das verbas recebidas pela CSS/MANPOWER, independente de sua natureza jurídica. A Lei no 9.718/98, em seu art. 3o. § 1º, ampliou, sem que à época houvesse previsão constitucional para tanto, a base de cálculo da contribuição ao PIS e a da Cofins, fazendo-as incidir sobre todas e quaisquer receitas obtidas pelas pessoas jurídicas (e não mais apenas sobre o faturamento, como era até então), o que foi julgada inconstitucional reiteradas vezes pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal;

8.16 — os auditores fiscais deveriam ter levantado quanto das verbas recebidas pela CSS/MANPOWER corresponderiam ao seu faturamento (utilizando este quantum como base de cálculo para a contribuição para o PIS e Cofins e quanto corresponderia ao pagamento de despesas com mão-de-obra, produtos de limpeza, uniformes, etc., etc.;

8.17— inaplicabilidade da multa em face da Impugnante:

8.17.1 — não fosse suficiente o alargamento da base de cálculo das contribuições para o PIS e Cofins, não pode a Impugnante deixar de se voltar contra a desproporcional aplicação de multa à razão de 150% sobre o valor do tributo. A Constituição Federal, em seu art. 150, inciso IV, estatuiu que não pode o tributo ter natureza confiscatória, ou seja, é inadmissível que o tributo seja excessivamente oneroso. Esta regra, embora não conste expressamente na Constituição, aplica-se perfeitamente as multas. Deveras, não pode uma multa onerar excessivamente o contribuinte, sob pena desta multa ser confiscatória;

8.17.2 — não fosse isso suficiente, ha que se considerar que a multa não se aplicaria impugnante, uma vez que não foi ela, a Impugnante, quem deu causa à multa;

8.18— requer:

8.18.1 — julgar improcedente a exigência fazendária, determinando o pronto arquivamento do processo administrativo em causa relativamente à impugnante, eis que esta não poderia ser eleita como contribuinte solidária nos presentes autos de infração, não apenas por não poder ser contribuinte de tributos devidos exclusivamente por pessoas jurídicas, mas também porque os auditores fiscais no demonstraram que a Impugnante denotou capacidade contributiva;

8.18.2 — seja declarada a impossibilidade de indicação da impugnante como contribuinte, haja vista a pobreza de indícios que demonstrem ter ela concorrido para a constituição fraudulenta da CSS/MANPOWER;

8.18.3 — a nulidade dos autos de infração, na parte em que exige a contribuição ao PIS e Cofins, uma vez que estas não podem incidir sobre valores recebidos pelas pessoas jurídicas que não correspondam ao seu faturamento, conforme entendimento sedimentado no âmbito do Supremo Tribunal Federal e do próprio Conselho de Contribuintes;

8.18.4 — a declaração de inaplicabilidade da pena a razão de 150% sobre o valor dos tributos, quer por tal exigência possuir caráter claramente confiscatório, quer por ter a fraude — se é que houve — não teve por intenção o não pagamento de tributos, mas sim fraudar licitação, quer por não poder ser transferida a pessoa que não tenha praticado a ato que se pretenda sancionar.

9. A ADS SEGURANÇA PRIVADA LTDA, CNPJ no 05.937.839/0001-74, por sua procuradora, instrumento de fl. 665, apresentou a impugnação, de fls. 633/664, com os mesmos argumentos já resumidos no item 8 deste voto.

10. JEANE ALVES DE OLIVEIRA, CPF nº 406.226.14487, por sua procuradora, instrumento de fl. 733, apresentou a impugnação, de fls. 701f732, com os mesmos argumentos já resumidos no item 8 deste voto.

A DRJ/RECIFE decidiu a matéria que se encontra consubstanciada no Acórdão 1125.004, de 22 de dezembro de 2008 (fls. 775), julgando procedente o lançamento, tendo sido lavrado a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL/COFINS E CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

PRELIMINAR DE NULIDADE.

Não se cogita da nulidade do auto de infração quando presentes todos os requisitos formais previstos na legislação processual fiscal.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA COFINS

A falta ou insuficiência de recolhimento da Cofins constitui infração que autoriza a lavratura do competente auto de infração, para a constituição do crédito tributário.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Exteriorizada na conduta do contribuinte a inequívoca intenção dolosa de furtar-se ao recolhimento de tributos, aplica-se a multa de ofício qualificada de 150%.

## SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. ART.124, I DO CTN

As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal são solidariamente obrigadas em relação ao crédito tributário, pois os atos da empresa são sempre praticados através da vontade de seus dirigentes formais ou informais, visto que todos ganham com o fato econômico.

## LEGITIMIDADE PROCESSUAL. COMPETÊNCIA

Admite-se a defesa administrativa dos responsáveis solidários no processo administrativo fiscal, por força do disposto no art. 58 da Lei nº 9.784/99, que atribui legitimidade aqueles cujos interesses forem indiretamente afetados pela decisão.

Dada a identificação dos co-responsáveis pelo pagamento da obrigação tributaria, é legítima sua inclusão no lançamento de ofício (art. 202 do CTN).

## Lançamento Procedente

É o relatório.

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, as recorrentes abaixo relacionadas apresentaram recurso voluntário, através de patronos legitimamente constituídos, pugnando pelo provimento, onde apresentam argumentos que serão analisados por ocasião do julgamento. Relaciona-se as recorrentes:

- EMVIPOL - Empresa de Vigilância Potiguar Ltda; HERBETH FLORENTINO GABRIEL; FRANCISCO ROBERTO MAIA e MARINO EUGÊNIO DE ALMEIDA (fls. 911 a 927);

- JEANE ALVES DE OLIVEIRA e JOSÉ LINO DA SILVA (fls. 1.005 a 1.038);

- ADS SEGURANÇA PRIVADA LTDA e CACTUS - LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA LTDA (fls. 1.039 a 1.070);

Os autos foram inicialmente distribuídos a 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 3ª Seção deste Conselho, que, numa análise inicial, mediante Despacho de fls. 1084-1085 e 1096-97, reconheceu sua incompetência para o julgamento do caso, e encaminhou os autos para Primeira Seção.

Recebidos os autos pela 1ª Seção, e tendo em vista a Resolução 1301-000.303, de 21 de janeiro de 2016, da lavra do Conselheiro Paulo Jakson da Silva Lucas, este Colegiado declinou a competência de julgamento do recurso voluntário constantes destes autos a 3ª Seção de Julgamento, par que lá fosse apreciado o recurso voluntário interposto pelo contribuinte.

Recebidos os autos pela 3ª Seção, mediante despacho de fls. 2658-2660, da lavra do Presidente Substituto daquela Seção, Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, considerando que a nova disposição regimental atribuiu novamente à Primeira Seção de Julgamento a competência para o julgamento do recurso voluntário neste processo, e com base no inciso V do art. 19 do Anexo II do RICARF, determinou a sua devolução à 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara daquela Seção, para prosseguimento do julgamento.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator

Os recursos voluntários apresentados pelos responsáveis solidários EMVIPOL - EMPRESA DE VIGILÂNCIA POTIGUAR LTDA; HERBET FLORENTINO GABRIEL; FRANCISCO ROBERTO MAIA; MARINO EUGÊNIO DE ALMEIDA; JEANE ALVES DE OLIVEIRA; JOSÉ LINO DA SILVA; ADS SEGURANÇA PRIVADA LTDA; CACTUS LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA, são tempestivos, conforme atesta o termo de fls. 972 da DRF de Natal.

Assim, **conheço** dos recursos apresentados, **com exceção** do apresentado pela EMVIPOL EMPRESA DE VIGILÂNCIA POTIGUAR LTDA., tendo em vista a constatação na decisão recorrida que esta empresa deixou de apresentar sua impugnação.

De outro lado, **não** encontro nos autos do presente processo, os recursos voluntários da empresa autuada C S S LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA LTDA (com ciência em 18/03/2010, "AR" de fls. 813), e nem dos responsáveis solidários A & G LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA LTDA, ANDERSON MIGUEL DA SILVA e GILBERTO CLEMENTINO DA SILVA (cientificados por edital).

Assim, passo a analisar os argumentos trazidos nos recursos voluntários conhecidos.

### Da Nulidade da Decisão Recorrida

Conforme visto no relatório, trata o presente processo de lançamento das contribuições PIS/PASEP e da COFINS, que decorreu do Mandado de Procedimento Fiscal n.º 0420100-2005-00661, que resultou, além do presente processo, a instauração dos Processos Administrativos nº 10469.720553/2007-13 e 10469.720554/2007-68.

Nestes autos, exige-se COFINS e PIS sobre auferimento de receitas, por parte da CSS, durante o terceiro trimestre de 2004, receitas estas auferidas em decorrência de prestação de serviços para a Secretaria de Saúde do Estado do Rio Grande do Norte. O crédito tributário encontra-se exigido discriminado a seguir:

| Valores em Real    |                   |                  |
|--------------------|-------------------|------------------|
| Crédito Tributário | COFINS            | PIS              |
| Contribuição       | 71.511,12         | 15.494,07        |
| Juros de Mora      | 32.701,33         | 7.085,27         |
| Multa Proporcional | 107.266,68        | 23.241,09        |
| <b>TOTAL</b>       | <b>211.479,13</b> | <b>45.820,43</b> |

Tal exigência, decorreu da constatação, por parte da fiscalização, de que, apesar do contribuinte ter realizado a opção pelo lucro presumido quando de sua apresentação

de obrigações acessórias, não efetuou qualquer recolhimento do IRPJ sobre o lucro presumido, e por isso, adotou a fiscalização o entendimento de que não houve opção pelo lucro presumido, pois, em sua ótica, a opção por esta forma de tributação se daria unicamente pelo pagamento do imposto referente ao primeiro trimestre de cada ano, como dispõe o §1º do art. 26 da Lei 9.430/1996.

Nesse rumo, não havendo opção pelo lucro presumido, o contribuinte ficaria sujeito à tributação com base no lucro real trimestral, segundo a qual deveria apresentar os livros contábeis (Diário e Razão) e fiscais (Lalur), referentes aos trimestres dos anos-calendário 2002, 2003 e 2004. Não os apresentando, procedeu ao arbitramento do lucro nos referidos anos-calendário.

Ocorre que, ao decidir sobre a solidariedade, a decisão recorrida aduziu o seguinte:

A imputação da responsabilidade solidária em questão, foi baseada no art.135 do Código Tributário Nacional , combinado com inciso I do art. 124 do mesmo diploma legal, o qual assim dispõe:

"Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;"

Da leitura do dispositivo legal acima, infere-se que o que define a solidariedade entre a autuada e os interessados é justamente o interesse comum na situação que constitua o fato gerador. Isto é, o nexó existente entre os fatos ensejadores da autuação do contribuinte e as pessoas a quem se imputa a solidariedade passiva.

Da análise dos documentos bancários realizada pela fiscalização no Termo de Verificação Fiscal, fls. 20/28, é de concluir que todos (empresas e sócios) arrolados como solidários tem interesse na empresa C.S.S. Locação de Mão de Obra LTDA, para a qual utilizaram, em seu quadro societário, pessoas sem capacidade econômica. As fls. 33/49, consta o detalhamento dos cheques emitidos em nome de todos os arrolados como solidários que têm interesse na empresa.

Dessa forma, devem ser mantidas as imputações de responsabilidade solidária enumeradas à fl. 07 do presente processo.

E ao encerrar sua decisão, assim se expressou:

Por todo o exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar argüida e, no mérito, JULGAR PROCEDENTES os lançamentos relativos ao presente processo, mantendo-se em todos os seus termos os Autos de Infração de fls. 07/09 e 12/14.

Com a máxima vênia, esta decisão viola a Constituição e o Decreto 70.235/72, por não garantir o contraditório material das pessoas arroladas no termo de sujeição passivas, ora recorrentes. Ora, o argumento utilizado pela DRJ foi genérico, e não analisou as alegações trazidas por estes impugnantes em suas defesas, limitando-se a fazer referência ao Termo de Verificação Fiscal. Veja-se o que dispõe do artigo 16, do referido Decreto:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

**III - Os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir** ( Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (destaquei)

Ora, se o referido Decreto determina que as impugnações fundamentem os pontos de discordância e as razões e provas que possuírem, deve o julgador enfrentar os argumentos dispendidos, deixando claro as razões de direito que nortearam seu *decisium*, de forma seja garantida o contraditório e a ampla defesa.

Portanto, o acórdão recorrido incorreu em nulidade por prejuízo evidente ao direito de defesa das Recorrentes coobrigadas, conforme prevê o artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/1972, devendo os autos serem devolvidos à primeira instância administrativa e seja proferida nova decisão.

**Conclusão**

Diante de todo o exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário para anular integralmente o acórdão recorrido, para que os autos sejam devolvidos à primeira instância administrativa e seja proferida nova decisão, enfrentando os argumentos suscitados nas impugnações apresentadas.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza