



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.720225/2013-15
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-005.086 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de dezembro de 2020
Recorrente ELIZABETH MARIA DE SOUZA - ME
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2009

AUTO DE INFRAÇÃO. SALÃO DE BELEZA. EQUIPARAÇÃO À EMPRESA INDIVIDUAL.

A atividade de venda de serviços de cosmética e estética pessoal (salão de beleza) antes do advento da Lei nº 12.952, de 2012, com as alterações realizadas pela Lei nº 13.352, de 2016, não era equiparável à atividade de profissional autônomo a que alude o art. 150, § 1º, II do RIR de 1999. Ainda que haja contrato de parceria ou de locação de espaços com equipamentos, não se pode considerar como trabalho autônomo a gestão empresarial de salão de beleza em que a receita paga pelos serviços prestados pelos cabeleireiros, manicures, pedicuras etc. é recebida pelo proprietário do salão que depois a repassa para os mencionados profissionais. A relação de trabalho autônomo se dá diretamente entre o profissional e o tomador do seu serviço. A triangulação entre o proprietário do negócio, o cliente e prestador, descaracteriza o trabalho autônomo para efeito de desobrigar o contribuinte à abertura de pessoa jurídica e manutenção de obrigações acessórias, especialmente a escrituração de livros contábeis.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2009

ATIVIDADE ECONÔMICA. NECESSIDADE DE INSCRIÇÃO NO CNPJ E ABERTURA DE PESSOA JURÍDICA

Se no procedimento fiscal iniciado perante a pessoa física ficar comprovado que esta obteve receita de atividade econômica típica de pessoa jurídica, deve a fiscalização intimar o interessado para comprovar a inscrição no CNPJ ou providencia-la. Se a intimação não for atendida, é lícito o cadastramento ou ativação de cadastro de ofício pela autoridade competente.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

ARBITRAMENTO DO LUCRO. OMISSÃO DE RECEITA. FORMA DE CÁLCULO

Constatada a omissão de receita da pessoa jurídica, nos casos em que a receita foi transportada para a pessoa física como se fossem rendimentos seus, fica

caracterizada a hipótese de arbitramento do lucro, especialmente se a pessoa jurídica não possuir lançamentos contábeis que possam determinar o lucro real ou presumido, conforme o caso. Cabe à fiscalização apurar a receita omitida e, com base nessa apuração, aplicar o coeficiente de lucro presumido correspondente, acrescido de 20%, conforme determina o art. 532 do RIR de 1999.

LUCRO ARBITRADO. IRPJ E REFLEXOS DE PIS/COFINS E CSLL

Nos termos do art. 24 § 2º da Lei nº 9.249, de 1995, uma vez sendo necessário arbitrar o lucro de pessoa jurídica, utiliza-se a mesma base do arbitramento para a incidência e cálculo das contribuições reflexas, quais sejam, PIS/Cofins e CSLL.

MULTA DE OFÍCIO E JUROS MORATÓRIOS CALCULADOS PELA TAXA SELIC

Nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 incide multa de ofício de 75% nos casos em que coube à fiscalização tributária apurar eventual tributo devido. Conforme o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, o tributo não pago na data certa fica sujeito à incidência de juros moratórios calculados com base na Taxa Selic, entendimento pacificado no âmbito do CARF por meio da Súmula nº 4 do citado órgão, com o seguinte verbete: "A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais". (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cleucio Santos Nunes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimarães da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias, Andréia Lúcia Machado Mourão, Cleucio Santos Nunes, Fabiana Okchstein Kelbert e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de DRJ, que julgou improcedente impugnação apresentada pela contribuinte contra auto de infração, o qual constituiu crédito tributário de IRPJ, PIS/Cofins, CSLL e imposição de multa de 75%.

Em síntese, consta do Termo de Verificação Fiscal que a Sra. Elizabeth Maria de Souza, doravante chamada de Elizabeth, foi intimada para esclarecer o montante de despesas elevadas no livro-caixa constante de sua declaração anual de rendimentos (DIRF), relativo ao calendário de 2009.

A Sra. Elizabeth esclareceu que as despesas constantes do livro-caixa se referiam a recibos de pagamento aos profissionais que trabalhavam em seu salão de beleza. Diante dessa informação, a autoridade competente intimou a Sra. Elizabeth a providenciar inscrição do salão junto ao CNPJ, por se tratar de atividade econômica típica de pessoa jurídica e a apresentar escrituração contábil da empresa. Em resposta, a interessada relatou que presta serviço como cabeleireira autônoma e que arrenda, para outros cabeleireiros e manicures, parte do espaço onde desenvolve suas atividades. Esclareceu que os produtos utilizados são fornecidos pelo salão e que os profissionais trabalham por conta própria sem subordinação ou vínculo empregatício. Informou também que o controle do pagamento é realizado em uma única máquina de cartão de crédito, mas ao final do dia são repassados os valores correspondentes de cada profissional. Acrescentou que todos os valores que transitam pelo salão são lançados no Carne-Leão. Concluiu, por fim, que sua atividade econômica se caracteriza como profissional, não necessitando ser cadastrada no CNPJ e nem possuir escrituração contábil empresarial.

A autoridade competente entendeu que as explicações não eram suficientes para afastar a necessidade de abertura de pessoa jurídica e promoveu a inscrição de ofício da empresa no CNPJ. No entanto, constatou-se que a Sra. Elizabeth possuía CNPJ baixado voluntariamente, razão pela qual referido CNPJ foi reativado. Encerrada a fiscalização sobre a pessoa física, iniciou-se o procedimento na pessoa jurídica.

Assim, a pessoa jurídica ELIZABETH MARIA DE SOUZA – ME foi intimada para:

1. Apresentar todos os livros contábeis e fiscais da empresa, bem como seus respectivos documentos comprobatórios.
2. Observamos que, na ausência dos livros e documentos contábeis, o faturamento da empresa será arbitrado com base nos elementos conhecidos pela fiscalização, notadamente os documentos já apresentados pela pessoa física da contribuinte Elizabeth Maria de Souza.

A Sra. Elizabeth, em nome da pessoa jurídica, não apresentou a documentação solicitada, e esclareceu que a empresa foi baixada em 2007 sem movimentação financeira e operacional, razão pela qual “não existem livros contábeis e fiscais a apresentar”. Além disso, insistiu no argumento de que aluga o espaço do salão para cabeleireiros e manicures autônomos.

O TVF, que como se sabe integra o auto de infração, esclarece as razões de fato e de direito que levaram à equiparação da pessoa física interessada à pessoa jurídica, ora recorrente. Dessa forma, ficou definido pela fiscalização que a atividade da contribuinte era

típica de pessoa jurídica na modalidade de prestação de serviços e venda de mercadorias na área de cosmética e estética pessoal (salão de beleza, cabeleireiros, manicure). Conforme os documentos e informações apresentadas, considerou que a contribuinte exerce suas atividades com habitualidade e faz uso regular dos serviços de outros profissionais. Assim, sua situação enquadra-se perfeitamente na condição de exigência de constituição de pessoa jurídica e não faz parte da lista de atividades desobrigadas dessa exigência. Para tanto, invocou o art. 150 do Decreto nº 3000 de 1999 – RIR/99:

Decreto 3000/99 - RIR

Art. 150. As empresas individuais, para os efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-Lei nº 1.706, de 23 de outubro de 1979, art.2º).

§ 1º São empresas individuais:

I - as firmas individuais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea "a");

II - as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea "b");

(...)

§ 2º O disposto no inciso II do parágrafo anterior não se aplica às pessoas físicas que, individualmente, exerçam as profissões ou explorem as atividades de:

I - médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "a", e Lei nº 4.480, de 14 de novembro de 1964, art. 3º);

II - profissões, ocupações e prestação de serviços não comerciais (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "b");

III - agentes, representantes e outras pessoas sem vínculo empregatício que, tomando parte em atos de comércio, não os pratiquem, todavia, por conta própria (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "c");

IV - serventuários da justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "d");

V - corretores, leiloeiros e despachantes, seus prepostos e adjuntos (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "e");

VI - exploração individual de contratos de empreitada unicamente de labor, qualquer que seja a natureza, quer se trate de trabalhos arquitetônicos, topográficos, terraplenagem, construções de alvenaria e outras congêneres, quer de serviços de utilidade pública, tanto de estudos como de construções (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "f");

VII - exploração de obras artísticas, didáticas, científicas, urbanísticas, projetos técnicos de construção, instalações ou equipamentos, salvo quando não explorados diretamente pelo autor ou criador do bem ou da obra (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "g").

Art. 160. As pessoas físicas consideradas empresas individuais são obrigadas a:

RIR/94: Art. 137.

I - inscrever-se no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ no prazo de noventa dias contados da data da equiparação (Decreto-Lei nº 1.381, de 1974, art. 9º, § 1º, alínea "a");

II - manter escrituração contábil completa em livros registrados e autenticados por órgão da Secretaria da Receita Federal, observado o disposto no art. 260 (Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, art. 12); A Resolução CFC nº 963 de 16.05.2003 aprova a NBC T 10.5 – Entidades Imobiliárias.

III - manter sob sua guarda e responsabilidade os documentos comprobatórios das operações, pelos prazos previstos na legislação aplicável às pessoas jurídicas (Decreto-Lei nº 1.381, de 1974, art. 9º, § 1º, alínea "c");

IV - efetuar as retenções e recolhimentos do imposto de renda na fonte, previstos na legislação aplicável às pessoas jurídicas (Decreto-Lei nº 1.381, de 1974, art. 9º, § 1º, alínea "d").

Parágrafo único. Quando já estiver equiparada à empresa individual em face da exploração de outra atividade, a pessoa física poderá efetuar uma só escrituração para ambas as atividades, desde que haja individualização nos registros contábeis, de modo a permitir a verificação dos resultados em separado, atendidas as normas dos arts. 161 a 165.

II - as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea "b");

Considerando a ausência de documentação contábil e diante dos esclarecimentos fornecidos pela contribuinte, ficou caracterizada omissão de receita por falta de emissão de notas fiscais, o que deu origem ao auto de infração e representação para fins penais (anexos ao presente processo).

Tento em vista a falta de documentação contábil, a fiscalização teve que arbitrar o lucro da empresa, partindo dos valores recebidos a título de renda, declarados na DIRF da pessoa física da Sra. Elizabeth e constantes do livro-caixa, no montante de R\$ 582.104,17. No livro-caixa ficou evidenciado que os valores das despesas praticamente eram iguais aos das receitas, o que, aliás, despertou a curiosidade da fiscalização. No livro caixa, segundo a fiscalização, os valores dos recibos de pagamento de despesas correspondem a 50% do valor dos serviços prestados pelos profissionais. Isso leva à conclusão, que a outra metade do valor constituiu receita da empresa. No livro-caixa a fiscalização não encontrou também nenhuma evidência de que as despesas são repassadas aos prestadores de serviço. Por essa razão, conclui a fiscalização que os profissionais não trabalham exatamente de forma autônoma, mas com vínculo à empresa atuada, recebendo como remuneração 50% da receita auferida pelos serviços prestados.

O lucro foi arbitrado computando-se as receitas da DIRF anual da Sra. Elizabeth e os valores correspondentes aos 50% de pagamentos feitos aos prestadores de serviço. Aplicou-se o percentual de 32% de lucro presumido correspondente à prestação de serviços em geral (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15) com o acréscimo de 20% de arbitramento e multa de ofício de 75% (Lei 9.430, de 1996, art. 44).

A empresa apresentou impugnação, alegando, em resumo, nulidade do auto de infração e, no mérito, sustentou que, realmente, chegou a constituir pessoa jurídica em 2002 para explorar a atividade de cabeleireiros, mas por economia operacional e tributária, encerrou a

empresa e passou a desenvolver a atividade como profissional autônoma, pois o ramo de cosmética e estética pessoal não exige o funcionamento por pessoa jurídica. Isso porque o art. 150, § 2º, I, do RIR, de 1999, não estabelece um rol taxativo de atividade em que se dispensa a constituição de pessoa jurídica, razão pela qual também não era obrigada a manter escrituração contábil. Aduziu também que os prestadores de serviços que trabalham no salão atuavam em pareceria com a Sra. Elizabeth, não possuindo vínculo empregatício, recebendo 50% dos valores dos serviços, mas dividindo as despesas com os produtos de beleza aplicados nos clientes. Sobre o arbitramento do lucro sustentou nulidade do auto de infração porque a atuada não estava obrigada a manter escrituração fiscal, mas tão somente o livro-caixa. Além disso, não atuou com o objetivo de fraude ou simulação e nem obstaculizou o trabalho da fiscalização. Ainda sobre o arbitramento do lucro, refutou a forma como o lucro foi arbitrado, pois as receitas declaradas pela contribuinte foram tributadas sem dedução das despesas. Contestou também a aplicação da multa de ofício de 75%, sob a alegação de que se trata de percentual confiscatório e ilegalidade da taxa Selic para o cálculo do juro moratórios. Requereu o reconhecimento da inexistência da pessoa jurídica, porque esta estava baixada desde 2007. Pleiteou, por fim, o cancelamento do auto de infração para: i) excluir os valores recebidos pelos demais prestadores de serviço que atuavam no salão, no ano de 2009, da base de cálculo, já que não constituem receita dos impugnantes; ii) excluir a receita já declarada e tributada pelos impugnantes da base de cálculo; iii) não aplicar o percentual a mais de 20% no arbitramento, prevalecendo o percentual de 32% e não de 38,40%; iv) que as intimações sejam feitas em nome do patrono.

Em sua decisão, a DRJ afastou a alegação de nulidade do auto de infração, destacando não ter havido nenhuma irregularidade formal. Sobre a equiparação da pessoa física à pessoa jurídica, considerou tratar-se de matéria de mérito.

No mérito, primeiramente sobre a equiparação da atividade individual à pessoa jurídica, entendeu que a autuação cumpriu a legalidade, pois a legislação define como empresa individual a pessoa física que explora, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens e serviços (RIR, de 1999, art. 150, §§ 1º e 2º). Sustentou também a licitude da inscrição de ofício no CNPJ com base nos art. 214 do RIR, de 1999 e art. 19 c/c 53 da IN/RFB nº 748, de 2007. Ainda sobre o mérito, a DRJ aduziu que a contribuinte na qualidade de pessoa física, praticava o comércio regularmente, razão pela qual estava equiparada à empresa individual. Além disso, destacou a DRJ que a contribuinte atuava em duas instalações (dois endereços), juntando documentos sobre essa alegação, o que reforçava a conclusão de que se tratava de atividade de pessoa jurídica e não de profissional autônomo como sustentou a interessada. Considerou também a decisão recorrida que a empresa possuía 56 trabalhadores, os quais recebiam remuneração semanal ou às vezes mensalmente, conforme os recibos de pagamento, o que reforça ainda mais as características da atividade como típica de pessoa jurídica em razão da regularidade dos pagamentos e organização. Acrescentou que nos contratos de locação de espaço para os profissionais contratados, a cláusula terceira impedia que tais profissionais reivindicassem qualquer direito relativo ao “fundo de comércio”, a evidenciar, igualmente, tratar-se de atividade típica de pessoa jurídica. Sobre a alegação de que os serviços eram exercidos de forma pessoal por cada profissional contratado, a DRJ salientou que para fins tributários é irrelevante se o serviço é prestado com pessoalidade ou não. A questão nuclear é que ocorreu o fato gerador no momento em que houve a venda dos serviços a terceiros, e que tal fato caracteriza a existência de pessoa jurídica. Entendeu também a decisão, que a autuada praticava venda de produtos no local, conforme cláusula do contrato de locação de espaço que

atribui responsabilidade aos profissionais contratados sobre a venda de tais produtos. Esclareceu ainda a decisão que o Sr. Marlo Jackson de Souza (filho da Sra. Elizabeth) e Ivalil de Souza) atuavam como interpostas pessoas em certos atos representativos do salão, reforçando também por isso, a equiparação à pessoa jurídica. A respeito da alegação da contribuinte de que a atividade de salão beleza é equiparável a dos profissionais liberais, tais como médicos, advogados, contadores dentre outros, a DRJ fundamentou que o Parecer Normativo Cosit nº 25, de 1976, item 4, define o que se entende por exercício de atividade individual. Conforme esse ato, a exploração individual de atividade, entende-se aquela feita sem o concurso de profissionais qualificados ou especializados. No caso dos autos, prossegue a DRJ, “os recibos de pagamento de remunerações aos profissionais confirmam que a atividade é exercida mediante o serviço de outros profissionais, de mesma qualificação que a da pessoa física (cabeleireiros e atividades de cosmética e estética pessoal), e ainda mais: em duas instalações”. Por fim, sobre a equiparação da atividade da pessoa física à de pessoa jurídica, a decisão da DRJ concluiu que o conjunto probatório demonstrou que a Sra. Elizabeth explorava atividade econômica com finalidade lucrativa, mediante a contratação de profissionais e venda de produtos de beleza para terceiros habitualmente, o que caracteriza atividade típica de pessoa jurídica.

Com relação ao arbitramento do lucro, destacou a DRJ que o procedimento se baseou nas hipóteses legais constantes dos arts. 530, 283, 284 e 537 do RIR de 1999, não havendo qualquer reparo no auto de infração nesse tocante. Sobre o argumento de que a autuada estaria dispensada do cumprimento de obrigações acessórias, especialmente a manutenção de escrituração contábil, sustento a decisão recorrida que art. 160 do RIR, de 1999, exige das empresas individuais inscrição no CNPJ e escrituração contábil. Acrescentou que o fato de o contribuinte manter livro-caixa não cabe como argumento para afastar a obrigatoriedade de manutenção de escrituração contábil exigível das pessoas jurídicas, porque o mencionado livro é exigência feita para o contribuinte pessoa física e não para a pessoa jurídica.

Com relação ainda à apuração do lucro presumido, esclareceu a DRJ que o procedimento da fiscalização foi correto, porque, tendo em vista a ausência de lançamentos contábeis, não havia como apurar-se idoneamente o lucro real da empresa, devendo a autoridade tributária valer-se de outros elementos materiais para o arbitramento, razão pela qual utilizou como referência a receita declarada pela Sra. Elizabeth em sua declaração de rendimentos. Além disso, entendeu que, em relação à equiparação, a autuada estava obrigada a emitir notas fiscais, ainda que se tratasse de empresa individual.

Na sequência, a decisão analisa os argumentos da defesa com relação à metodologia de apuração da receita, desmembrando a análise em diversos tópicos.

a) Tópico 1: cálculo do lucro arbitrado sobre a totalidade das receitas de prestação de serviços, sem o desconto de 50% de repasse aos prestadores contratados.

Sobre este ponto a decisão esclareceu que de acordo com a análise dos recibos de valores pagos aos prestadores de serviços (cabeleireiros, manicures etc), verificou-se que tais valores se referem a 50% “dos ganhos na prestação de serviços”. No livro caixa, a rubrica referente a esse tipo de pagamento consta como “pagamento ref. comissões para fulano de tal”. Assim, se o valor do recibo corresponde a 50% da receita, esta, por sua vez, constitui o dobro do respectivo valor. A Sra. Elizabeth computou no livro caixa como rendimento de sua atividade somente 50% da receita e desse valor deduziu despesas relativas à remuneração dos profissionais contratados além de aluguel, condomínio, luz,

telefone etc. Do confronto entre as receitas da atividade e as despesas dedutíveis, essa receita decorrente da *metade dos recebimentos dos clientes* praticamente não foi tributada. Isso porque foi anulada com as despesas de pagamento de remunerações (ganhos) dos profissionais. Com efeito, na declaração de rendimentos da pessoa física, restou um saldo ínfimo se comparado com o total da receita auferida. Assim, conclui a DRJ que, de um rendimento anual da atividade, no valor de R\$ 582.104,17, após a dedução das despesas e do recolhimento do imposto (carnê-leão), remanesceu como base oponente para a tributação, no ano, apenas R\$ 26.276,18, que equivale a uma receita média mensal de cerca de R\$ 2.200,00, menos do que 50% da receita auferida com a prestação dos serviços.

b) Tópico 2: a contribuinte alega que os profissionais contratados alugam um espaço no salão e são autônomos, razão pela qual o IR deveria incidir sobre a receita desses profissionais e não sobre a Sra. Elizabeth.

Sobre este ponto, a DRJ argumentou, em síntese, que a relação entre a Sra. Elizabeth e os profissionais contratados não era de prestação de serviço por autônomos. Isso porque, o autônomo gerencia o seu próprio negócio e mantém relação profissional diretamente com o tomador dos seus serviços. No caso em questão, os clientes pagavam pelos serviços à Sra. Elizabeth que depois repassava 50% do valor para os profissionais. Além disso, a Sra. Elizabeth era quem controlava os pagamentos aos profissionais contratados. De acordo com o levantamento constante da decisão da DRJ, a grande maioria dos pagamentos ocorria semanalmente e alguns mensalmente, demonstrando que os profissionais não tinham controle sobre os recebimentos. Ainda sobre esse ponto, dos 56 profissionais que trabalharam no salão em 2009, 37 não tinham contrato de locação de espaço, reforçando a conclusão de que a relação de tais profissionais não era de autônomos, mas de vínculo empregatício. Além desses fatos, outro que se destaca é que os contratos de locação determinavam dias e horários em que os profissionais deveriam atuar, denotando, desta forma, jornada de trabalho, elemento típico do vínculo trabalhista. Também se apurou que os profissionais deviam utilizar uniforme fornecido pela Sra. Elizabeth. Outro ponto nesse contexto, é que ficou apurado o fato de que os produtos utilizados nos clientes não eram escolhidos pelos profissionais, mas os fornecidos pelo salão. Esses e outros fatos caracterizaram a existência de vínculo empregatício entre os profissionais e a empresa, afastando o argumento de que se tratavam de profissionais autônomos, razão pela qual o cálculo dos tributos foi realizado sobre o total da receita paga pelos clientes do salão. Sobre este tópico conclui a DRJ: “Conclusão: configurada a equiparação, cabe ao interessado a responsabilidade pelo crédito tributário, no valor integral da receita dos serviços prestados, na condição de sujeito passivo, decorrente da atividade fim, ainda que explorada mediante o serviço de terceiros. No que toca a essa matéria, não há erro na base de cálculo, tampouco vício que motive a nulidade do lançamento”.

c) Tópico 3: alegação de que não houve omissão de receita e de erro na base de cálculo o que motiva a anulação do auto de infração.

Sobre este ponto, a decisão recorrida esclareceu que diante da falta de notas fiscais relativas à prestação de serviços e da ausência de escrituração contábil, não restou alternativa a não ser arbitrar o lucro com base no valor de 50% da receita dos serviços prestados, deduzindo-se, portanto, os repasses feitos aos trabalhadores. Esse

procedimento estaria respaldado na doutrina sobre o conceito de lucro arbitrado e na legislação de regência, qual seja, RIR de 1999, arts. 537, 532, 519, 283, 284 e 530. Além disso, considerando que a empresa não fez a opção pelo lucro presumido, nesse caso, a fiscalização teve que considerar que a empresa estaria sujeita ao regime do lucro real. De acordo com o art. 530 do RIR de 1999, a falta de escrituração contábil pela empresa que estiver sujeita ao lucro real, autoriza o arbitramento do lucro pela fiscalização. Assim, por determinação legal a fiscalização efetuou o arbitramento tendo como base de cálculo, a receita bruta, conhecida ou cognoscível que, no caso em tela, equivale ao montante omitido. Sobre essa receita bruta conhecida foi aplicado o coeficiente próprio da atividade do lucro presumido, acrescido de 20%.

d) Tópico 4: alegação de erro no coeficiente do lucro arbitrado

A respeito desse ponto, a decisão recorrida alegou que o cálculo do arbitramento do lucro está em consonância com a legislação. De acordo com o art. 532 do RIR de 1999, nos casos em que a receita for conhecida, o coeficiente do lucro arbitrado deverá atender ao disposto no art. 519 do referido regulamento, o qual reproduz o art. 15 da Lei 9.249, de 1995. No caso em questão, considerando que a atividade da empresa era de salão de beleza, o percentual de lucro presumido será de 32% acrescido de 20%, o que eleva o coeficiente para 38,4%.

e) Tópico 5: alegação de *bis in idem*

A recorrente alegou ter havido *bis in idem* porque a fiscalização não teria deduzido o IRRF sobre a base de cálculo do IRPJ. Sobre este ponto a DRJ explica que, de acordo com o art. 540 do RIR de 1999, da base de cálculo do lucro arbitrado somente poderá ser deduzido o imposto pago ou retido na fonte sobre as receitas que integram a base de cálculo do imposto. Assim, o imposto pago pela pessoa física por meio do carnê-leão não deve ser adicionada como imposto pago da base de cálculo do IRPJ.

No mais, a DRJ afastou as alegações de multa de ofício confiscatória e ilegalidade da Taxa Selic como índice de correção dos juros moratórios sob o fundamento de que tais acréscimos legais estão sustentados na legislação e, no tocante à Taxa Selic, fundamentou o afastamento da cobrança com base na Súmula Carf nº 4.

Sobre o lançamento das contribuições reflexas, PIS/Cofins e CSLL aduziu que se aplica à exigência reflexa o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em razão da relação de causa e de efeito que os vincula.

Finalizou a decisão julgando improcedente a impugnação para rejeitar a preliminar de nulidade, e no mérito, manter integralmente o crédito tributário relativo ao: IRPJ, PIS, CSLL e Cofins, juntamente com os acréscimos legais correspondentes.

A interessada interpôs recurso voluntário reiterando, preliminarmente, a alegação de nulidade do auto de infração porque teria partido de premissa fática equivocada para equipar a atividade da pessoa física à da pessoa jurídica. Além disso, teria a fiscalização incorrido em erro, pois utilizou “receitas a maior”, aplicação de percentual indevido de presunção do lucro e desconsideração de deduções cabíveis (*bis in idem*). Conclui alegando que não há lançamento a ser realizado na forma do art. 142 do CTN.

No mérito, a peça recursal é praticamente cópia da impugnação, fazendo pequenos ajustes, aludindo a trechos da decisão recorrida, mas tão somente para reforçar o que já alegou na impugnação.

O processo foi distribuído para minha relatoria e este é o relatório.

Voto

Conselheiro Cleucio Santos Nunes, Relator.

1. DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

O recurso é tempestivo. Além disso, a matéria que constitui o seu objeto está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme arts. 2º, inciso I, e 7º, *caput* e §1º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

Sobre a regularidade da representação processual, desde a manifestação de inconformidade a recorrente se defende por meio de procurador devidamente constituído.

Assim, o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

2. PRELIMINAR DE NULIDADE

No recurso, a recorrente levanta preliminar de nulidade do auto infração, pois, conforme alega, o auto de infração teria partido de premissa fática equivocada para equiparar a atividade da pessoa física à da pessoa jurídica. Além disso, teria a fiscalização incorrido em erro pois utilizou “receitas a maior”, aplicação de percentual indevido de presunção do lucro e desconsideração de deduções cabíveis (*bis in idem*). Conclui alegando que não há lançamento a ser realizado na forma do art. 142 do CTN. Tal alegação se confunde com o mérito e, como tal, será apreciada.

3. MÉRITO

Conforme o relatório, observa-se que a controvérsia decorre dos seguintes eixos: i) se a recorrente praticava atividade econômica que demandava abertura de pessoa jurídica (da necessidade de abertura de pessoa jurídica; ii) em caso afirmativo, se remunerava profissionais autônomos ou com vínculo empregatício (remuneração dos profissionais); iii) se a remuneração recebida dos clientes da empresa constituía receita não oferecida à tributação da pessoa jurídica (da omissão de receita); iv) se era hipótese de arbitramento do lucro e se foram atendidas as regras pertinentes (do arbitramento do lucro e reflexo de PIS/Cofins e CSLL); v) incidência dos reflexos PIS/Cofins e CSLL; vi) se era cabível a incidência de multa de ofício de 75% e correção dos juros pela Taxa Selic.

Passemos à análise de cada um dos pontos.

3.1 Da necessidade de abertura de pessoa jurídica

Conforme se depreende dos autos, a recorrente durante um período funcionou como pessoa jurídica e chaga a admitir em suas defesas que encerrou a empresa de caso pensado. Segundo alega, o encerramento da pessoa jurídica se deveu a um planejamento tributário em que a pessoa física responsável pelo negócio fez contratos de locação de espaço e cadeira de salão de beleza, de modo que os contratados (cabeleireiros, manicures etc.) trabalhariam como autônomos pagando uma parte das despesas à proprietária do salão.

O TVF demonstra que o procedimento de fiscalização teve início com a análise da Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Física em que constava do livro-caixa receitas e despesas que praticamente se anulavam. Intimada para esclarecer, a contribuinte explicou que se tratava de pagamento de despesa a terceiros. Verificou-se também que tais pagamentos se referiam a remuneração de prestadores de serviço de salão de beleza mantido pela pessoa física interessada.

A autoridade tributária entendeu ser necessária a abertura de pessoa jurídica para o caso, porque ficou evidenciado que a pessoa física recebia receita dos clientes do salão de beleza e depois repassava 50% desse valor para os profissionais contratados. Nesse caso, ficou constado, à toda evidência, tratar-se de atividade econômica de prestação de serviços com venda de mercadorias com finalidade lucrativa. Isso porque, os clientes que contratavam o salão tinham o interesse de receber serviços de salão de beleza com aplicação de cosméticos. Assim, era dever da pessoa física abrir a pessoa jurídica e cadastrar-se, conforme o caso, como empresa individual, na forma da Lei nº 4.506, de 1964. Nesse sentido, veja-se:

Art. 41. Constituirá lucro operacional o resultado das atividades normais da empresa com personalidade jurídica de direito privado, seja qual for a sua forma ou objeto, e das empresas individuais.

§ 1º São empresas individuais, para os efeitos desta lei:

a) as firmas individuais;

b) as pessoas naturais que exploram em nome individual qualquer atividade econômica, mediante venda a terceiros de bens ou serviços, inclusive:

O art. 150 do RIR de 1999 prevê dispositivo semelhante que regulamenta o dispositivo legal transcrito com a seguinte disposição:

Art.150.As empresas individuais, para os efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-Lei nº 1.706, de 23 de outubro de 1979, art. 2º).

§1ºSão empresas individuais:

I- as firmas individuais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, §1º, alínea "a");

II- as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, §1º, alínea "b");

III- as pessoas físicas que promoverem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos, nos termos da Seção II deste Capítulo (Decreto-Lei nº 1.381, de

23 de dezembro de 1974, arts. 1º e 3º, inciso III, e Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976, art. 10, inciso I).

Para ser dispensada da abertura de pessoa jurídica, a pessoa física deveria atuar como autônoma na forma do Decreto-lei 5.844, de 1964. O RIR de 1999 deixa evidente os casos em que a atividade da pessoa física poderá ser realizada sem a necessidade de abertura de pessoa jurídica:

Art.150.As empresas individuais, para os efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-Lei nº 1.706, de 23 de outubro de 1979, art. 2º).

§1ºSão empresas individuais:

I- as firmas individuais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, §1º, alínea "a");

II- as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, §1º, alínea "b");

§2º-O disposto no inciso II do parágrafo anterior não se aplica às pessoas físicas que, individualmente, exerçam as profissões ou explorem as atividades de:

I-médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "a", e Lei nº 4.480, de 14 de novembro de 1964, art. 3º);

II-profissões, ocupações e prestação de serviços não comerciais (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "b");

III-agentes, representantes e outras pessoas sem vínculo empregatício que, tomando parte em atos de comércio, não os pratiquem, todavia, por conta própria (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "c");

IV-serventuários da justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "d");

V-corretores, leiloeiros e despachantes, seus prepostos e adjuntos (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "e");

VI-exploração individual de contratos de empreitada unicamente de labor, qualquer que seja a natureza, quer se trate de trabalhos arquitetônicos, topográficos, terraplenagem, construções de alvenaria e outras congêneres, quer de serviços de utilidade pública, tanto de estudos como de construções (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "f");

VII-exploração de obras artísticas, didáticas, científicas, urbanísticas, projetos técnicos de construção, instalações ou equipamentos, salvo quando não explorados diretamente pelo autor ou criador do bem ou da obra (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "g").

A recorrente sustenta que não estaria obrigada à abertura de pessoa jurídica, pois se encaixaria na previsão do inciso I do § 1º do art. 150 do RIR de 1999 transcrito acima. À época da autuação, ano calendário 2009, não havia ainda a regulamentação da profissão de Cabeleireiro, Barbeiro, Esteticista, Manicure, Pedicure, Depilador e Maquiador. Com essa regulamentação, disciplinou-se juridicamente o regime de contratação dos profissionais dessa

área, por meio de parceria com locação de bens e utensílios (Lei nº 12.592, de 2012 com alterações pela Lei nº 13.352, de 2016). Assim, na ocasião dos fatos apurados, aos salões de beleza não era permitido o modelo de contratação entabulado pela recorrente, o que poderia eximi-la da obrigação de abertura de empresa individual.

Por outro lado, as empresas individuais, como deveria ser o caso da recorrente, eram obrigadas a cumprir obrigações acessórias em matéria tributária, dentre as quais a abertura de pessoa jurídica, mediante inscrição no CNPJ e escrituração contábil, conforme se verifica do disposto no art. 9º do Decreto-lei nº 1.381, de 1974, regulamentado pelo art. 160 do RIR de 1999.

Art.160. As pessoas físicas consideradas empresas individuais são obrigadas a:

I- inscrever-se no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica-CNPJ no prazo de noventa dias contados da data da equiparação (Decreto-Lei nº 1.381, de 1974, art. 9º, §1º, alínea "a");

II-manter escrituração contábil completa em livros registrados e autenticados por órgão da Secretaria da Receita Federal, observado o disposto no art. 260 (Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, art. 12);

III-manter sob sua guarda e responsabilidade os documentos comprobatórios das operações, pelos prazos previstos na legislação aplicável às pessoas jurídicas (Decreto-Lei nº 1.381, de 1974, art. 9º, §1º, alínea "c");

IV-efetuar as retenções e recolhimentos do imposto de renda na fonte, previstos na legislação aplicável às pessoas jurídicas (Decreto-Lei nº 1.381, de 1974, art. 9º, §1º, alínea "d").

Parágrafo único. Quando já estiver equiparada à empresa individual em face da exploração de outra atividade, a pessoa física poderá efetuar uma só escrituração para ambas as atividades, desde que haja individualização nos registros contábeis, de modo a permitir a verificação dos resultados em separado, atendidas as normas dos arts. 161 a 165.

Como se vê, à época dos fatos, a empresa não poderia se eximir da obrigação de constituir pessoa jurídica e manter escrituração contábil. Considerando que a contribuinte se omitiu sobre essa obrigação legal, cabia à autoridade tributária proceder à inscrição da empresa de ofício, para que as obrigações tributárias pudessem ser apuradas com base na atividade da pessoa jurídica. Nesse sentido dispõe o art. 19 da IN/RFB nº 748, de 2007.

Art. 19. O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB) que, no exercício de suas funções, constatar a existência de entidade não inscrita no CNPJ, deverá proceder à intimação do titular, sócio ou responsável para providenciar, no prazo de dez dias, sua inscrição.

§ 1º O não atendimento à intimação prevista no caput, no prazo determinado, acarretará a inscrição de ofício pelo titular da unidade da RFB cadastradora com jurisdição sobre o domicílio tributário da entidade.

No caso dos autos, a autoridade competente intimou a contribuinte para proceder a ativação do CNPJ que estava inativo em seu nome. Ocorre que a interessada insistiu no argumento da não obrigatoriedade da inscrição, o que ensejou a reativação do CNPJ de ofício, com fundamento no art. 53 da citada IN/RFB.

Art. 53. A inscrição no CNPJ será enquadrada na situação baixada quando houver sido deferida sua solicitação de baixa ou na hipótese de baixa de ofício.

§ 1º A entidade cuja inscrição no CNPJ estiver na situação cadastral baixada poderá ter sua inscrição restabelecida:

I – a pedido, desde que não tenha registrado o ato extintivo no órgão competente; ou,

II – de ofício, quando constatado o seu funcionamento.

Assim, entendo não existir qualquer ilegalidade no procedimento fiscal sobre este ponto, sendo necessária a abertura de pessoa jurídica com manutenção de escrituração contábil, guarda de documentos comprobatórios e cadastramento no CNPJ por parte da autuada.

Por essa razão, a fiscalização ativou o CNPJ baixado em nome da responsável e procedeu à apuração das obrigações tributárias principal e acessória em nome da pessoa jurídica, o que, inclusive, atrai a competência da Primeira Seção de Julgamento do CARF.

3.2 Remuneração dos profissionais

O segundo ponto a ser analisado diz respeito à forma como os profissionais (cabeleireiros, manicures etc.) eram remunerados pela pessoa interessada. Ficou provado por meio dos recibos de pagamento anexos que os profissionais eram pagos mediante o repasse de 50% da receita da prestação de serviços.

Isso significa que a autuada recebia a totalidade dos valores pagos pelos clientes do salão e os administrava mediante o pagamento de metade do valor aos profissionais que atendiam diretamente a clientela. Esses pagamentos eram regularmente realizados por semana e, às vezes, mensalmente. Em que pese a assinatura de contratos de parceria ou de locação de espaço com fornecimento de materiais, a forma como os pagamentos eram feitos indica que os profissionais contratados não possuíam gerenciamento sobre o momento em que os valores eram recebidos.

Isso indica que os profissionais contratados não eram juridicamente autônomos, mas empregados da empresa individual. Note-se que em caso de profissional autônomo a relação jurídica de prestação de serviços se dá entre o profissional e o cliente, o que justifica um regime de remuneração direta ao prestador de serviço. No caso dos autos havia uma triangulação em que o cliente pagava para o salão e este repassava uma parte dessa receita a título de remuneração ao prestador do serviço.

Além disso, conforme restou comprovado, a autuada mantinha cinquenta e seis profissionais entre cabeleireiros, manicures, pedicures entre outros, que atuavam em dois endereços do mesmo salão de beleza, podendo, inclusive, realizar a venda de produtos, denotando um nível de organização típico de sociedade empresária.

Ressalte-se que descabe a alegação da autuada de que a atividade de cosmética e salão de beleza é equiparável à dos profissionais autônomos, tais como advogados, médicos, engenheiros entre outros. A extensão de tal regime para outras atividades assemelhadas não deve ser interpretada de forma aberta, mas restritiva, pois se trata de exceção à regra que considera a atividade individual de natureza comercial como equiparável à pessoa jurídica. Vale reproduzir outra vez o dispositivo:

Art.150.As empresas individuais, para os efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-Lei nº 1.706, de 23 de outubro de 1979, art. 2º).

§1ºSão empresas individuais:

I- as firmas individuais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, §1º, alínea "a");

II- as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, §1º, alínea "b");

§2º-O disposto no inciso II do parágrafo anterior não se aplica às pessoas físicas que, individualmente, exerçam as profissões ou explorem as atividades de:

I-médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "a", e Lei nº 4.480, de 14 de novembro de 1964, art. 3º);

Assim, a atividade exercida pela pessoa física deverá ocorrer de forma individualizada. Ora, não é crível que em um salão de beleza com cinquenta e seis profissionais contratados se possa considerar o exercício individualizado de atividade econômica por uma pessoa física. Tanto assim que foi necessária uma regulamentação especial para esse tipo de atividade, conforme se verifica com a Lei nº 12.592, de 2012 e alterações realizadas pela Lei nº 13.352, de 2016. Antes dessa regulamentação, não havia instrumentos normativos legais para essa equiparação em sentido abstrato, isto é, cabível para todos os casos, devendo ser cada situação analisada individualmente.

No caso da autuada, o fato de gerir a remuneração dos profissionais mediante pagamentos por semana, possuir duas unidades nas quais os prestadores de serviços eram distribuídos por sua orientação, o número expressivo de cabeleireiros, manicures e outros (cinquenta e seis), a venda de cosméticos estocados e vendidos pela autuada, conformam um estado de coisas que caracteriza a existência de uma empresa de fato, que mantinha funcionários com vínculo empregatício. Aliás, sobre este ponto específico, não convence a transcrição de julgado da Justiça do Trabalho que não reconheceu o vínculo empregatício de uma das colaboradoras do salão. Primeiramente, registre-se que a decisão não possui abrangência coletiva, de modo a produzir efeitos sobre todas e todos os contratados pelo salão. Por outro lado, tratando-se de decisão individual, os elementos probatórios analisados pela Justiça do Trabalho no caso, podem não ser os mesmos que indicam tratar-se de trabalho com vínculo empregatício no caso da presente autuação.

Isto posto, não há também o que ser provido neste ponto, mantendo-se a atuação quanto a caracterização de atividade econômica desenvolvida por pessoa jurídica e não por trabalho autônomo.

3.3 Da omissão de receita

O outro eixo a ser analisado consiste na constatação do TVF de que a autuada teria omitido receita da pessoa jurídica, na medida em que, não mantendo escrituração contábil e deixando de cumprir obrigações fiscais da pessoa jurídica, ofereceu parte da receita obtida a esse título na pessoa física da proprietária do salão.

Conforme explicado no relatório, a presente autuação fiscal sobre a pessoa jurídica decorreu de procedimento fiscal iniciado na pessoa física da proprietária do salão de beleza. Intimada para esclarecer os valores de receita e de despesa com remuneração de terceiros constantes do livro-caixa de sua declaração individual de rendimentos, descobriu-se que se tratava de pagamentos feitos aos prestadores de serviços (cabeleireiros, manicures etc.) que trabalhavam no salão de beleza de propriedade da então fiscalizada.

A fiscalização desconsiderou o planejamento tributário levado a efeito pela autuada, porque ficou comprovado que se tratava de atividade empresária com finalidade lucrativa não equiparável ao trabalho autônomo na forma do art. 150 do RIR de 1999. Dessa forma, cumpria à empresa estar cadastrada no CNPJ e proceder à escrituração contábil de suas receitas e despesas, na forma exigida para as pessoas jurídicas (RIR de 1999, art. 160). A autuada alegou que, por entender-se equiparada à atividade autônoma de serviço individual, estava dispensada dessas obrigações tributárias acessórias. Daí porque informava as receitas e despesas oriundas do salão de beleza em livro-caixa integrante da declaração individual de rendimentos da proprietária do salão.

Sucede que as receitas em questão eram pagas pelos clientes do salão pelos serviços prestados pela pessoa jurídica de fato, por meio dos trabalhadores que atuavam na empresa. Com a descaracterização do planejamento tributário, tornou-se necessário apurar e transferir as receitas auferidas pela pessoa jurídica que foram transportadas para a pessoa física de sua proprietária.

Foi o que ocorreu. A autoridade tributária apurou, com base no livro-caixa e nos recibos anexos aos autos, o montante de receita declarada pela pessoa física e os respectivos repasses aos prestadores de serviços. O fato de não haver contabilização das receitas auferidas pela pessoa jurídica – fato este não contestado pela recorrente – demonstra omissão de receita pela empresa autuada. É verdade que a recorrente alega que, em razão da suposta equiparação a profissional autônomo não estaria obrigada a manter escrituração contábil tal qual as demais pessoas jurídicas. Isso, entretanto, não prevalece porque, conforme demonstrado no item anterior, a atividade da autuada, por suas características fáticas, estava subordinada ao regime tributário e fiscal típico das pessoas jurídicas. Com efeito, era sua obrigação manter escrituração contábil consoante o disposto no art. 160 do RIR de 1999.

A pessoa jurídica obteve receita de seus clientes mediante o pagamento dos serviços prestados pelo salão e tais valores não foram contabilizados quando deveriam ter sido e, além disso, foram transpostos para a declaração de rendimentos da pessoa física, proprietária do salão. Daí por que fica caracterizada a omissão de receita na pessoa jurídica, em que pese o oferecimento de tal receita à tributação na pessoa física.

3.4 Do arbitramento do lucro e reflexos de PIS/Cofins e CSLL

A recorrente alega que o lucro eventualmente auferido pela pessoa jurídica não deveria ter sido arbitrado por um erro de premissa, qual seja, a atividade da contribuinte, por estar supostamente equiparada a de profissional autônomo, estaria desobrigada de manter escriturações contábeis na forma do art. 160 do RIR de 1999. Sem essa obrigação, não se configura a hipótese de arbitramento do lucro prevista no art. 530 do referido regulamento.

Consoante se demonstrou nas seções anteriores, a atividade da recorrente estava sim enquadrada como venda a terceiros de prestação de serviços de estética pessoal (salão de beleza), não equiparável a serviço profissional autônomo.

Dessa forma, deveria manter escrituração contábil como qualquer outra empresa individual (RIR de 1999, art. 160). Omitindo-se do cumprimento dessa obrigação tributária, uma das consequências é a hipótese de arbitramento do lucro, pelo simples fato de que não há escrituração e comprovações contábeis do lucro real da empresa.

Nesse sentido, o art. 530 do RIR de 1999, prescreve:

Art.530.O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

I- o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

VI- o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

Conforme se observa, na medida em que restou demonstrado que a empresa não era equiparável à atividade de profissional autônomo, segue-se que deveria manter escrituração contábil de acordo com o que prevê o dispositivo transcrito. Note-se que, em tese, a empresa poderia optar pelo regime do lucro arbitrado, não tendo feito essa opção pela óbvia razão que não se considerava obrigada a abrir pessoa jurídica.

Com efeito, atuou corretamente a fiscalização ao enquadrar a hipótese dos autos ao art. 530 do RIR de 1999. Realmente, o lucro da recorrida teve que ser arbitrado pela autoridade tributária diante da falta de lançamentos contábeis da pessoa jurídica que pudessem determinar o lucro real. Dito de forma mais simples, não havia contabilização de receitas e despesas dedutíveis para se saber a base de cálculo do IRPJ, forçando-se, pois, o seu respectivo arbitramento.

Tratando-se da hipótese de omissão de receita, segundo o art. 24 da Lei nº 9.249, de 1995, o lucro será arbitrado com base na receita omitida. Veja-se:

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

Nesse sentido, o art. 537 do RIR de 1999, regulamenta a norma transcrita para esclarecer o seguinte:

Art.537.Verificada omissão de receita, o montante omitido será computado para determinação da base de cálculo do imposto devido e do adicional, se for o caso, no período de apuração correspondente, observado o disposto no art. 532 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24).

O art. 532 a que alude o dispositivo possui a seguinte regra:

Art.532.O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no art. 394, §11, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 16, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, inciso I).

Os percentuais definidos no artigo 519 do RIR são os referentes ao coeficiente de lucro presumido fixados pelo art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995. Veja-se:

Art.519.Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único.

§1ºNas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, §1º):

I-um inteiro e seis décimos por cento, para atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II-dezesseis por cento para a atividade de prestação de serviço de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no **caput**;

III-trinta e dois por cento, para as atividades de:

a)prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;

b)intermediação de negócios;

c)administração, locação ou cessão de bens, imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.

Assim, cabia à autoridade tributária apurar a receita omitida e, como base nela, aplicar o coeficiente a que corresponde a atividade auditada e, em seguida, majora-lo com o percentual de 20% do arbitramento do lucro.

Neste ponto, é necessário lembrar que, conforme explicado pela DRJ com base nos documentos dos autos, a pessoa física calculou o seu respectivo imposto de renda, deixando de submeter à tributação parte da renda tributável. Isso porque, do livro-caixa constava tão somente o valor correspondente a 50% da receita auferida com a prestação dos serviços. Desse montante, a interessada descontava os 50% referente ao repasse dos prestadores de serviço, empatando, portanto, receita com despesa, não restando, na maioria dos casos, base cálculo positiva para ser tributada. Tal procedimento já seria irregular ainda que se tratasse de tributação sobre a pessoa física. Isso porque, o correto seria oferecer à tributação os 50% da receita a que fazia jus a proprietária do salão ou os valores efetivamente auferidos.

Daí porque, para determinar a receita omitida, a fiscalização somou todas as receitas contabilizadas como 50% das prestações de serviços, sem excluir o respectivo montante a título de pagamento de terceiros. Com base nesse resultado, aplicou-se o coeficiente de 32% referente ao lucro presumido acrescido de 20% de lucro arbitrado, resultando em 38,4%.

Assim, o cálculo do lucro arbitrado pela fiscalização está em perfeita consonância com o art. 24 da Lei nº 9.249, de 1995 e com os dispositivos do RIR de 1999 citados, quais sejam, arts. 519, 532 e 537, devidamente combinados.

Na hipótese de arbitramento do lucro, prevê ainda o art. 24 da Lei nº 9.249, de 1995, que deverão ser calculados os reflexos de PIS/Cofins e CSLL, utilizando-se a mesma base de cálculo.

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

§ 2º O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, da Contribuição para o PIS/Pasep e das contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Assim, está correta a incidência das contribuições sociais reflexas, pois que respaldadas em previsão legal explícita.

Igualmente, neste ponto, não há nada prover do recurso voluntário.

3.5 Da incidência de multa de ofício e correção dos juros pela Taxa Selic

Sobre este ponto, desde logo, deve-se considerar que não assiste razão à recorrente. Nos termos do art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996, cabe a incidência de multa de ofício quando o crédito tributário for apurado pela autoridade tributária.

A recorrente repete no recurso voluntário os mesmos argumentos da impugnação sobre a multa de ofício, sustentando que o seu percentual fere os princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade.

Não compete ao CARF analisar as opções do legislador sob o aspecto da constitucionalidade, pois, dessa forma, o Conselho faria controle difuso de constitucionalidade, atribuição reservada ao Poder Judiciário. Nesse sentido é a orientação da súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2:

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

Por conseguinte, não deve o recurso ser provido também sobre esta alegação.

Quanto ao argumento de que a Taxa Selic não pode ser utilizada como índice de juros moratórios, a questão não demanda muito esforço analítico, pois está pacificada neste Corte Administrativa, com a súmula CARF nº 4, que possui o seguinte verbete:

Súmula CARF nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

De acordo com o art. 45, VI do RICARF, o conselheiro está vinculado às súmulas do Conselho não podendo deixar de observá-las quando estas se aplicam inegavelmente ao caso

concreto. No presente processo, a contribuinte alega que a Taxa Selic não seria aplicável sobre o montante do crédito tributário, porque não teria sido criada por lei e o § 1º do art. 161 do CTN definiu juros de 1% ao mês sobre o montante do crédito.

A questão está superada, seja em razão da Súmula CARF nº 4, seja pelo que dispõe a legislação tributária contemporânea, pois o art. 61, § 3º da Lei nº 9.430, de 1996 determina a aplicação da Taxa Selic como taxa de juros sobre o crédito tributário, suprimindo, portanto, a exigência do CTN.

Assim, corretas a autuação e a decisão da DRJ, razão pela qual não deve o recurso ser provido também nesta matéria.

4. CONCLUSÃO

Diante do exposto, conheço do recurso, afastando a preliminar arguida por se confundir com o mérito e, neste ponto, voto por **negar provimento**, mantendo a decisão de primeira instância nos termos em que foi proferida.

(documento assinado digitalmente)

Cleucio Santos Nunes