



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12448.721952/2013-13
ACÓRDÃO	1001-003.684 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de janeiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AG BRASIL EMPRESA BRASILEIRA DE RECURSOS HUMANOS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2009

LUCRO ARBITRADO.

Justifica-se o arbitramento do lucro pelo fato de o sujeito passivo deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal.

MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Cabe aplicação da multa de ofício proporcional qualificada nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. A modificação inserida no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, ao reduzir o percentual da multa de ofício proporcional qualificada aplicada de 150% para 100% atrai a retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, uma vez que lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

LANÇAMENTOS REFLEXOS.

Os lançamentos de CSLL, PIS e Cofins sendo decorrentes da mesma infração tributária, a relação de causalidade que os informa leva a que o resultado do julgamento destes feitos acompanhem aquele que foi dado à exigência de IRPJ.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer em parte do recurso voluntário e, na parte conhecida do mérito, em dar-lhe provimento em parte para reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% dada a retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva –Relatora e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Márcio Avito Ribeiro Faria, Ana Cecília Lustosa da Cruz, José Anchieta de Sousa, Gustavo de Oliveira Machado, Ana Cláudia Borges de Oliveira e Carmen Ferreira Saraiva.

RELATÓRIO

Auto de Infração

Contra a Recorrente acima identificada foi lavrado o Auto de Infração a título de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) com a exigência do crédito tributário no valor de R\$1.113.570,78 incluindo tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional qualificada apurado pelo regime de lucro arbitrado referente aos quatro trimestres do ano-calendário de 2009, e-fls. 637-652:

Razão do arbitramento no(s) período(s): 03/2009, 06/2009, 09/2009 e 12/2009
Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que o contribuinte notificado a apresentar os livros e documentos da sua escrituração, conforme Termo de Início de Fiscalização e termo(s) de intimação em anexo, deixou de apresentá-los.

Enquadramento Legal:

Fatos geradores ocorridos a partir de 01/04/1999:

Art. 530, inciso III, do RIR/99.

0001 OMISSÃO DE RECEITA DA ATIVIDADE RECEITA BRUTA MENSAL DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL

Omissão de receitas de prestação de serviços e falta de apresentação do Livro Caixa e/ou dos Livros Diário/Razão, conforme relatado no Termo de Constatação Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/01/2009	373.168,55	150,00
28/02/2009	417.620,19	150,00
31/03/2009	424.364,08	150,00
30/04/2009	361.327,60	150,00
31/05/2009	547.584,72	150,00
30/06/2009	397.506,27	150,00
31/07/2009	317.094,96	150,00
31/08/2009	337.064,05	150,00
30/09/2009	335.683,57	150,00
31/10/2009	340.219,36	150,00
30/11/2009	368.196,14	150,00
31/12/2009	405.147,15	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2009:

Arts. 530, inciso III, e 537 do RIR/99 Arts. 519, inciso III, alínea 'a', e 532 do RIR/99

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

Em decorrência de serem os mesmos elementos de provas indispensáveis à comprovação dos fatos ilícitos tributários foram constituídos os seguintes créditos tributários pelo lançamento de ofício formalizado neste processo:

- Auto de Infração a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) com a exigência do crédito tributário no valor de R\$308.302,09 incluindo tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional qualificada apurado pelo regime de lucro arbitrado referente aos quatro trimestres do ano-calendário de 2009, e-fls. 653-668:

0001 OMISSÃO DE RECEITA

FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL DEVIDA SOBRE RECEITAS DA ATIVIDADE OMITIDAS

Omissão de receitas de prestação de serviços e falta de apresentação do Livro Caixa e/ou dos Livros Diário/Razão, conforme relatado no Termo de Constatação Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/01/2009	373.168,55	150,00
28/02/2009	417.620,19	150,00

31/03/2009	424.364,08	150,00
30/04/2009	361.327,60	150,00
31/05/2009	547.584,72	150,00
30/06/2009	397.506,27	150,00
31/07/2009	317.094,96	150,00
31/08/2009	337.064,05	150,00
30/09/2009	335.683,57	150,00
31/10/2009	340.219,36	150,00
30/11/2009	368.196,14	150,00
31/12/2009	405.147,15	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/03/2009:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90 Art. 2º da Lei nº 9.249/95 Art. 29, inciso I, da Lei nº 9.430/96 Art. 22 da Lei nº 10.684/03 Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08 Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95 com as alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 449/08

Fatos geradores ocorridos entre 01/04/2009 e 30/06/2009:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90 Art. 2º da Lei nº 9.249/95 Art. 29, inciso I, da Lei nº 9.430/96 Art. 22 da Lei nº 10.684/03 Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08 Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95 com as alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 449/08 Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95 com as alterações introduzidas pelo art. 29 da Lei nº 11.941/09

Fatos geradores ocorridos entre 01/07/2009 e 31/12/2009:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90 Art. 2º da Lei nº 9.249/95 Art. 29, inciso I, da Lei nº 9.430/96 Art. 22 da Lei nº 10.684/03 Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08 Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95 com as alterações introduzidas pelo art. 29 da Lei nº 11.941/09

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

- Auto de Infração a título de Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) com a exigência do crédito tributário no valor de R\$40.377,95 incluindo tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional qualificada apurado pelo regime cumulativo referente aos meses do ano-calendário de 2009, e-fls. 676-682:

0001 INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO

OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA A CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Omissão de receitas de prestação de serviços e falta de apresentação do Livro Caixa e/ou dos Livros Diário/Razão, conforme relatado no Termo de Constatação Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)	31/01/2009	373.168,55	150,00
28/02/2009	417.620,19	150,00	31/03/2009	424.364,08	150,00
30/04/2009	361.327,60	150,00	31/05/2009	547.584,72	150,00
30/06/2009	397.506,27	150,00	31/07/2009	317.094,96	150,00
31/08/2009	337.064,05	150,00	30/09/2009	335.683,57	150,00
31/10/2009	340.219,36	150,00	30/11/2009	368.196,14	150,00
31/12/2009	405.147,15	150,00			

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 30/04/2009:

Arts. 1º da Lei Complementar nº 7/70 Arts. 2º, inciso I e 9º da Lei nº 9.715/98 Arts. 2º da Lei nº 9.718/98 Art. 8º, inciso I, da Lei nº 9.715/98 Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95, com as alterações introduzidas pelo art. 28 da Medida Provisória nº 449/08 Art. 3º, da Lei nº 9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº 2.158-35/01, pelo art. 41 da Lei nº 11.196/05 e pelo art. 7º da Medida Provisória 451/08

Fatos geradores ocorridos entre 01/05/2009 e 31/05/2009:

Arts. 10 da Lei Complementar nº 7/70 Arts. 2º, inciso I e 9º da Lei nº 9.715/98 Arts. 2º da Lei nº 9.718/98 Art. 8º, inciso I, da Lei nº 9.715/98 Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95, com as alterações introduzidas pelo art. 28 da Medida Provisória nº 449/08 Art. 30, da Lei nº 9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº 2.158-35/01, pelo art. 41 da Lei nº 11.196/05 e pelo art. 7º da Medida Provisória 451/08 Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95, com as alterações introduzidas pelo art. 29 da Lei nº 11.941/09 Art. 79, da Lei nº 11.941/2009

Fatos geradores ocorridos entre 01/06/2009 e 30/06/2009:

Arts. 1º da Lei Complementar nº 7/70 Arts. 2º, inciso I e 9º da Lei nº 9.715/98 Arts. 2º da Lei nº 9.718/98 Art. 8º, inciso I, da Lei nº 9.715/98 Art. 3º, da Lei nº 9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº 2.158-35/01, pelo art. 41 da Lei nº 11.196/05 e pelo art. 7º da Medida Provisória 451/08 Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95, com as alterações introduzidas pelo art. 29 da Lei nº 11.941/09 Art. 79, da Lei nº 11.941/2009 Art. 3º, da Lei nº 9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº 2.158-35/01, pelo art. 41 da Lei nº 11.196/05 e pelo art. 15 da Lei nº 11.945/09

Fatos geradores ocorridos entre 01/07/2009 e 31/12/2009:

Arts. 1º da Lei Complementar nº 7/70 Arts. 2º, inciso I e 9º da Lei nº 9.715/98 Arts. 2º da Lei nº 9.718/98 Art. 8º, inciso I, da Lei nº 9.715/98 Art. 24, § 2º, da Lei nº

9.249/95, com as alterações introduzidas pelo art. 29 da Lei nº 11.941/09 Art. 79, da Lei nº 11.941/2009 Art. 3º, da Lei nº 9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº 2.158-35/01, pelo art. 41 da Lei nº 11.196/05 e pelo art. 15 da Lei nº 11.945/09

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

- Auto de Infração a título de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) com a exigência do crédito tributário no valor de R\$186.359,37 incluindo tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional qualificada apurado pelo regime cumulativo referente aos meses do ano-calendário de 2009, e-fls. 669-621:

0001 INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO

OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À COFINS

Omissão de receitas de prestação de serviços e falta de apresentação do Livro Caixa e/ou dos Livros Diário/Razão, conforme relatado no Termo de Constatação Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/01/2009	373.168,55	150,00
28/02/2009	417.620,19	150,00
31/03/2009	424.364,08	150,00
30/04/2009	361.327,60	150,00
31/05/2009	547.584,72	150,00
30/06/2009	397.506,27	150,00
31/07/2009	317.094,96	150,00
31/08/2009	337.064,05	150,00
30/09/2009	335.683,57	150,00
31/10/2009	340.219,36	150,00
30/11/2009	368.196,14	150,00
31/12/2009	405.147,15	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 30/04/2009:

Art. 8º da Lei nº 9.718/1998 Art. 1º da Lei Complementar nº 70/91; art. 2º da Lei nº 9.718/98 Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95, com as alterações introduzidas pelo art. 28 da Medida Provisória nº 449/08 Art. 3º da Lei nº 9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº 2.158-35/01, pelo art. 41 da Lei nº 11.196/05 e pelo art. 7º da Medida Provisória 451/08

Fatos geradores ocorridos entre 01/05/2009 e 31/05/2009:

Art. 8º da Lei nº9.718/1998 Art. 1º da Lei Complementar nº70/91; art. 2º da Lei nº 9.718/98 Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95, com as alterações introduzidas pelo art. 28 da Medida Provisória nº 449/08 Art. 3º da Lei nº9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº2.158-35/01, pelo art. 41 da Lei nº 11.196/05 e pelo art. 7º da Medida Provisória 451/08 Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95, com as alterações introduzidas pelo art. 29 da Lei nº 11.941/09 Fatos geradores ocorridos entre 01/06/2009 e 30/06/2009:

Art. 8º da Lei nº9.718/1998 Art. 1º da Lei Complementar nº70/91; art. 2º da Lei nº9.718/98 Art. 3º da Lei nº9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº2.158-35/01, pelo art. 41 da Lei nº11.196/05 e pelo art. 7º da Medida Provisória 451/08 Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95, com as alterações introduzidas pelo art. 29 da Lei nº 11.941/09 Art. 3º da Lei nº 9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº 2.158-35/01, pelo art. 41 da Lei nº 11.196/05 e pelo art. 15 da Lei nº 11.945/09 Fatos geradores ocorridos entre 01/07/2009 e 31/12/2009:

Art. 8º da Lei nº 9.718/1998 Art. 1º da Lei Complementar nº70/91; art. 2º da Lei nº9.718/98 Art. 24, § 2º, da Lei nº9.249/95, com as alterações introduzidas pelo art. 29 da Lei nº 11.941/09 Art. 3º da Lei nº9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº2.158-35/01, pelo art. 41 da Lei nº11.196/05 e pelo art. 15 da Lei nº11.945/09

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados

Representação Fiscal para fins Penais – Processo nº 12448.721953/2013-68

A Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP) está formalizada no processo apenso nº 12448.721953/2013-68.

[...]em cumprimento às verificações referentes ao Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) nº 07.1.08.00-2012-05.040-2, verificou o cumprimento das obrigações tributárias relativas ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) referente ao ano-calendário de 2009, da empresa AG BRASIL EMPRESA BRASILEIRA DE RECURSOS HUMANOS LTDA, CNPJ nº 00.789.914/0001-83, com endereço informado ao CNPJ à Rua Alcindo Guanabara nº 25, Grupo 302, Centro – Rio de Janeiro/RJ, cujos procedimentos resultaram nas lavraturas de Autos de Infração, conforme processo administrativo fiscal protocolizado sob o nº 12448.721952/2013-13, no qual ficou demonstrada a ocorrência de fato que, em tese, configura crime contra a ordem tributária, definido pelo artigo 1, inciso I, da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e, em consequência, formaliza a presente REPRESENTAÇÃO, acompanhada dos respectivos elementos de prova, para cumprimento do disposto no artigo 116 da Lei nº 8.112/90, no artigo 83 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 12.350/2010, e na Portaria RFB nº 2.439/2010, com as alterações introduzidas pela Portaria RFB nº 3.182/2011.

Consta no Termo de Constatação fiscal, e-fls. 608-621:

Cabe ser salientado que, configurada a ocorrência de crime contra a ordem tributária, conforme disposto no artigo 1º da Lei nº 8.137/90, foi formalizada a respectiva Representação Fiscal para Fins Penais, de acordo com o que determina a Portaria RFB nº 2.439/2010, com as alterações introduzidas pela Portaria RFB nº 3.182/2011, cujo processo foi protocolado com o número 12448.721953/2013-68.

Responsável Solidário

Consta no Termo de Constatação fiscal, e-fls. 608-621:

4. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA PASSIVA

No que tange à responsabilização tributária dos sócios da pessoa jurídica fiscalizada, teceremos, neste ponto, as seguintes considerações:

- da análise da legislação vigente, conclui-se que o lançamento de ofício deve ser efetuado contra o contribuinte e todos os responsáveis tributários, ressaltando-se que o artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN) exige a identificação do sujeito passivo, conceito que engloba o contribuinte e o responsável, nos termos do artigo 121; demais disso, importante salientar que quando o Decreto nº 70.235/1972 estabelece, em seu artigo 10, os elementos do auto de infração, faz referência à qualificação do autuado, podendo-se entender que utilizou o termo "autuado" em sua acepção ampla, abrangendo as figuras do contribuinte e responsável tributário;

- transcreveremos abaixo o artigo 568 do Código de Processo Civil (CPC) e os artigos 121, 124, 128 e 135 do CTN que versam sobre sujeição passiva e responsabilidade tributária: [...]

- em relação aos 'atos praticados com infração de lei', uma das condições dispostas no caput do artigo 135 do CTN, acima transcrito, para que, caso ocorra, se possa caracterizar como 'pessoalmente responsáveis' as pessoas elencadas nos seus incisos I, H e III, não precisa ser infração a uma lei tributária, porém, deve ter consequências tributárias; deste modo, tendo restado caracterizados o objetivo do contribuinte de eximir-se de pagar os tributos devidos, mediante a prática de sonegação fiscal e evidente intuito de fraude e a apuração de crime contra a ordem tributária, não restam dúvidas de que tais fatos implicam na responsabilidade tipificada pelo artigo 135 do CTN, trazendo à responsabilidade o sócio-gerente ao tempo do fato gerador.

Portanto, face ao que foi acima exposto, podemos concluir que, como, na presente ação fiscal, restou caracterizado crime contra a ordem tributária (artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90), deve ser solidariamente responsabilizada a sócia-gerente ao tempo do fato gerador, constante nas 6ª e 7ª Alterações Contratuais registradas na JUCERJA, detentora de 99% (noventa e nove por cento) das quotas do capital social da mesma, responsável pela gerência e administração,

respondendo pessoalmente pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes dos atos praticados com infração de lei.

Isto posto, cabem ser feitas algumas observações a respeito da sócia Raidalva Almeida de Jesus:

- pertence ao quadro social da fiscalizada desde a sua constituição, em 28/07/1995, sempre na condição de sócia-gerente, sendo que, por ocasião da constituição da empresa, possuía 50% (cinquenta por cento) das quotas do capital social e, a partir de 02/01/2007 (5ª Alteração Contratual), passou a deter 99% (noventa e nove por cento) destas quotas;

- de acordo com a cláusula sexta das 5ª, 6ª e 7ª Alterações Contratuais, era a quem cabia a representação ativa e passiva da sociedade, em juízo, ou fora dele, perante os poderes públicos da administração direta ou indireta, nas repartições federais, estaduais e municipais, suas autarquias e empresas públicas, terceiros em geral, notadamente em relação a bancos e outras quaisquer entidades financeiras públicas ou privadas';

- tais informações ratificam o entendimento de que tal sócia era a pessoa que praticava, com habitualidade, os atos privativos de gerência e/ou administração de negócios da mesma, caracterizando-se, de acordo com o conceito definido no item 130 da Instrução Normativa SRF nº 02/1969, publicada no DOU em 08/10/1969, como o administrador da empresa, tendo, deste modo, papel preponderante nas decisões e, em tese, domínio total dos atos, lícitos e/ou ilícitos, praticados durante sua gestão.

Face a tudo o que foi acima exposto e visto que a ação fiscal em tela se refere ao ano-calendário de 2009, resta claro o interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal (omissão de receitas de prestação de serviços) e a prática de atos com infração à lei (sonegação fiscal/crime contra a ordem tributária) da sócia Raidalva Almeida de Jesus, CPF nº 609.502.347-53, o que caracteriza a responsabilidade solidária e pessoal da mesma, sócia ao tempo do fato gerador, pelos créditos tributários correspondentes, implicando na lavratura do respectivo Termo de Sujeição Passiva Solidária. [...]

Deve ser ainda ressaltado que a sócia Raidalva Almeida de Jesus, CPF nº 609.502.347-53, caracterizada como sujeito passivo solidário, fica, neste ato, além da ciência da exigência tributária de que tratam os Autos de Infração lavrados, relativamente ao IRPJ, CSLL, COFINS e PIS, no montante total de R\$ 1.648.610,19, contra o sujeito passivo AG BRASIL EMPRESA BRASILEIRA DE RECURSOS HUMANOS LTDA, CNPJ nº 00.789.914/0001-83, cientificada da lavratura de Termo de Sujeição Passiva Solidária, cuja via, juntamente com o presente Termo de Constatação Fiscal e os respectivos Autos de Infração, é também entregue neste ato.

Impugnação e Decisão de Primeira Instância

Cientificada, a Recorrente apresentou a impugnação. Está registrado no Acórdão da 2ª Turma da DRJ/BHE/MG nº 02-53.265, de 11.02.2014, e-fls. 1976-1994:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

PRELIMINAR DE NULIDADE.

Há de se rejeitar a preliminar de nulidade quando comprovado que a autoridade fiscal cumpriu todos os requisitos legais pertinentes à formalização do lançamento.

ARBITRAMENTO.

O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa.

BASES DE CÁLCULO. EMPRESAS DE TRABALHO TEMPORÁRIO.

Nas empresas de trabalho temporário, fornecedoras de mão-de-obra, as despesas com pessoal e benefícios aos empregados, não podem ser excluídas da receita bruta para fins de apuração dos tributos.

ERROS MATERIAIS NA DETERMINAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO.

Os erros materiais cometidos pelo Fisco no levantamento das bases de cálculo dos tributos lançados devem ser acertados.

OMISSÃO DE RECEITAS.

Constatada a omissão de receitas, essa deve ser tributada, no caso, com base no lucro arbitrado.

LANÇAMENTOS REFLEXOS.

O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social - COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP.

MULTA QUALIFICADA.

É cabível a qualificação da multa de ofício, no percentual de 150%, quando restar comprovado, nos autos, que o sujeito passivo agiu, dolosamente, no sentido de reduzir indevidamente os tributos devidos.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário

Mantido em Parte

Acórdão

Acordam os membros da 2ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a impugnação, para (i) confirmar como responsável,

solidária e pessoalmente, pelo crédito tributário lançado a pessoa arrolada como tal no Termo de Sujeição Passiva Solidária e (ii) manter parcialmente o crédito tributário em litígio, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. [...]

DA CONCLUSÃO.

Ante o exposto e o contido nos autos, voto no sentido de considerar PROCEDENTE EM PARTE a IMPUGNAÇÃO, para

CONFIRMAR como responsável pelo crédito tributário lançado, solidária e pessoalmente, a pessoa arrolada como tal no correspondente Termo de Sujeição Passiva Solidária, constante dos autos.

MANTER, a exigência do IRPJ, no valor de R\$391.141,64(consoante quadro acima), acrescida de multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, e dos juros de mora cabíveis.

MANTER, a exigência da CSLL, no valor de R\$108.263,31(consoante quadro acima), acrescida de multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, e dos juros de mora cabíveis.

MANTER, a exigência da COFINS, no valor de R\$65.069,23(consoante quadro acima), acrescida de multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, e dos juros de mora cabíveis.

MANTER, a exigência do PIS/Pasep, no valor de R\$14.098,36(consoante quadro acima), acrescida de multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, e dos juros de mora cabíveis.

Recurso Voluntário

Notificada em 28.08.2014, e-fl. 2012, apresentou o recurso voluntário em 25.09.2014, e-fls. 2019-2024, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

DOS FATOS

2.1. O acórdão nº 02-53.265, exarado pela 2ª Turma da DRJ/BHE, não pode prosperar, sob pena de se estar fugindo de todo o norteamento orientado pelo direito positivo vigente no sistema brasileiro.

2.2. Efetivamente, não houve a aplicação da lei, tampouco se fez justiça através da decisão, motivo pelo qual se impera pelo acolhimento deste recurso, com a reforma da r. decisão para que seja acolhida a impugnação e extinto o crédito tributário.

2.3. A decisão da 2ª Turma da DRJ/BHE está completamente equivocada e desvirtuada da realidade.

2.4. Ressalte-se que em nenhum momento a Recorrente omitiu, nem sequer pretendeu omitir, receita com o objetivo de fraudar o fisco ou sonegar o pagamento de tributos, pois, se assim tivesse intenção de agir, não teria emitido (nem fornecido as cópias quando requeridas pelo Sr. Fiscal) das notas fiscais.

2.5. Tanto isso é verdade que todos os clientes efetuaram a retenção e o recolhimento dos tributos cabíveis informando o CNPJ da ora Recorrente.

2.6. Tal atitude, por si só, caracteriza a inexistência de omissão de receita. Além disso, como não bastasse tamanha transparência por parte da Recorrente, esta efetuou regularmente a complementação de todos os tributos devidos.

2.7. Portanto, o fato de a recorrente/autuada ter entregue a DIPJ referente a 2009 sem valores não caracteriza omissão de receita, uma vez que emitiu notas fiscais válidas e recolheu o complemento de todos os tributos retidos e recolhidos por seus clientes quando estes efetuaram o pagamento das respectivas notas fiscais.

2.8. Sendo assim, tendo em vista que a presente autuação tem por base a alegação de omissão de receita, verifica-se que a mesma não deve ser mantida.

3. DA BASE DE CÁLCULO

3.1. A Impugnante é uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada, tendo como objetivo social a prestação de serviços de recrutamento e seleção de pessoal, bem como locação de mão-de-obra temporária nos estritos termos da Lei Federal nº 6.019/74, além de treinamento, desenvolvimento e consultoria em recursos humanos, sendo certo que a quase totalidade do faturamento da Impugnante tem origem na locação de mão-de-obra.

3.2. Diversamente do entendimento do agente fiscal, a base de cálculo para incidência dos tributos que compõem o presente auto de infração deve ser somente a "taxa de administração".

3.3. O valor da remuneração dos trabalhadores e seus respectivos encargos trabalhistas (férias, décimo terceiro, FGTS, repouso semanal, vale-transporte etc.), inclusive as parcelas previdenciárias relativas a esses trabalhadores são repassadas pela empresa tomadora dos serviços à Recorrente. Assim, tais valores constituem "receitas de terceiros" que transitam pela contabilidade da Recorrente, mas não se destinam a incorporar seu patrimônio. Por não representarem receita da Recorrente os valores correspondentes ao pagamento dos salários dos trabalhadores temporários, bem como aqueles relativos às contribuições previdenciárias e demais encargos trabalhistas não podem compor a base de cálculo do IRPJ, da CSLL, da COFINS e do PIS/PASEP.

3.4. O Ministro Joaquim Barbosa, relator da Segunda Turma do Excelso STF nos autos da Ação Cautelar nº 2.051-4, de Santa Catarina, decidiu por conceder a liminar "para suspender a exigibilidade dos créditos tributários pertinentes à inclusão dos valores pagos pela tomadora de mão-de-obra temporária à empresa cedente e referentes ao salário devido aos trabalhadores (Lei 6.019/1974)".

3.5. Ressalte-se que a medida liminar supra foi referendada pela Segunda Turma do Excelso STF, em 10/06/2008.

3.6. Dessa forma, resta claro que a base para cálculo dos tributos utilizada pelo agente fiscal está equivocada e em desacordo com a jurisprudência do Excelso Supremo Tribunal Federal, devendo ser revista para evitar perecimento da ora recorrente.

3.7. Nesse sentido, os Tribunais Regionais Federais têm decidido, reiteradamente, que os valores repassados pelas tomadoras dos serviços, correspondentes a salários, respectivos encargos e reembolsos não constituem receita da empresa prestadora de serviço de intermediação de trabalho temporário.

3.8. No julgamento da Apelação Cível nº 444762/PE, 5ª Região, de relatoria do Desembargador Federal Rubens de Mendonça Canuto, os Desembargadores, por unanimidade, reconheceram que "as verbas advindas da contratação e mão de obra temporária, referentes aos pagamentos de reembolsos, salários e encargos dos trabalhadores apenas transitam na contabilidade da empresa de mão-de-obra, não devendo ser configuradas como base de cálculo da exação em comento, pois não representam receita da empresa. A incidência da referida tributação deve levar em conta tão somente a comissão auferida pelo agenciamento do trabalho, a denominada taxa de administração".

3.9. No mesmo diapasão, o E. Superior Tribunal de Justiça vem decidindo questões semelhantes com a mesma inteligência dos Tribunais Federais, cabendo destacar o entendimento do Ministro Humberto Martins acerca do assunto, verbis:

Recurso Especial nº 1.097.148-PR [...]

3.10. Portanto, conforme cabalmente demonstrado, os valores recebidos para pagamento dos salários dos funcionários temporários, bem como dos encargos e reembolso de despesas não integram a base de cálculo do IRPJ, da CSLL, da COFINS e do PIS/PASEP.

3.11. Por outro lado, as planilhas anexadas ao Termo de Constatação, anexo ao Auto de Infração encontram-se equivocadas, contemplando valores não cumulativos dos tributos ora em discussão que deverão ser retirados. O expurgo desses valores, certamente levará ao mesmo resultado das planilhas já apresentadas pela Recorrente.

3.12. Portanto, nos termos do artigo 156, inciso I, do Código Tributário Nacional, e tendo em vista que a Recorrente efetuou o pagamento de todos os tributos incidentes sobre todas as notas fiscais emitidas no exercício de 2009, pode-se afirmar que ocorreu à extinção do crédito tributário, devido ao pagamento, efetuado corretamente e regularmente no prazo legal.

3.13. Extinguindo-se o crédito tributário, que é o principal, extingue-se também a multa e juros que são acessórios.

No que concerne ao pedido conclui que:

4.1. Ante o exposto e por tudo mais que dos autos consta, demonstrada a ilegalidade da ação fiscal, requer que esse Conselho se digne de acolher o presente recurso, extinguindo a exigibilidade do crédito tributário e cancelando o débito fiscal reclamado.

4.2. Finalizando, requer que todas as notificações sejam expedidas para o endereço da Recorrente.

É o Relatório.

VOTO

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora.

Tempestividade

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. Assim, dele tomo conhecimento.

Lançamento de Ofício – Arbitramento do Lucro

A Recorrente discorda do procedimento fiscal.

O pressuposto é de que a pessoa jurídica deve manter os registros de todos os ganhos e rendimentos, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a seu favor dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. Cabe a averiguação dos livros de registros obrigatórios pela legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal (art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 51 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 6º e art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e art. 37 da Lei nº 8.981, de 20 de novembro de 1995).

Instaurada a fase litigiosa do procedimento, cabe a Recorrente produzir o conjunto probatório nos autos de suas alegações. A peça de defesa deve ser instruída com prova documental imprescindível à comprovação das matérias suscitadas dada a concentração dos atos em momento oportuno (art. 15, art. 16, art. 18 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

Observe-se que no caso de “o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias” (art. 37 e art. 69 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972). Tem-se que no processo administrativo fiscal a Administração deve se pautar no princípio da verdade material, flexibilizando a preclusão no que se refere a apresentação de documentos, a fim de que se busque ao máximo a incidência tributária (Parecer PGFN nº 591, de 17 de abril de 2014).

O Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, determina:

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;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

- a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
- b) determinar o lucro real;

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);

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.

A Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, prescreve:

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.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, determina:

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei. [...]

Para a análise das provas, cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula CARF nº 59

A tributação do lucro na sistemática do lucro arbitrado não é invalidada pela apresentação, posterior ao lançamento, de livros e documentos imprescindíveis para a apuração do crédito tributário que, após regular intimação, deixaram de ser exibidos durante o procedimento fiscal. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Está registrado no Termo de Constatação Fiscal, e-fls. 608-621, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

1— CONSIDERAÇÕES INICIAIS E PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

A presente ação fiscal teve origem em procedimento de seleção interna que confrontou a receita anual declarada na DIPJ referente ao ano-calendário de 2009, no valor de R\$ 0,00, e o valor dos rendimentos informados em DIRF por terceiros, relacionados à prestação de serviços, no montante de R\$ 2.504.978,27. Deve ser ressaltado que a informação de que a fiscalizada não havia auferido receitas durante o ano-calendário de 2009, constante na DIPJ, na qual a fiscalizada optou pela tributação com base no lucro presumido, se repetiu nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e nos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (DACON) referentes aos 1º e 2º semestres de 2009, nos quais não foram declarados/informados quaisquer débitos relativos a tributos e contribuições federais.

Inicialmente, o contribuinte, por meio do Termo de Início de Ação Fiscal lavrado em 06/12/2012, foi intimado a apresentar os livros contábeis (Diário/ Razão ou Caixa), o Livro de Apuração do ISS, as notas fiscais de prestação de serviços, as alterações contratuais e o balancete analítico levantado em 31/12/2009. Além disso, nessa mesma data, foi lavrado um Termo de Intimação Fiscal, através do qual foram solicitados os arquivos digitais da escrituração contábil da empresa,

conforme padronização instituída pela Instrução Normativa SRF nº 86/2001 e o Ato Declaratório Executivo (ADE) COFIS nº 15/2001, com as alterações introduzidas pelo ADE COFIS nº 25/2010.

Por conseguinte, o contribuinte, em anexo a uma carta datada de 26/12/2012, apresentou cópias da última alteração contratual e das notas fiscais de prestação de serviços nº 011212 a 011772, referentes ao ano-calendário de 2009. Quanto aos demais livros e documentos, solicitou um prazo maior para apresentá-los, o que motivou a lavratura, em 10/01/2013, do Termo de Intimação Fiscal, do qual o mesmo, de acordo com o Aviso de Recebimento (AR), tomou ciência em 15/01/2013, e por meio do qual foi reintimado a apresentar os livros contábeis (Diário/ Razão ou Caixa), o Livro de Apuração do ISS e o balancete analítico levantado em 31/12/2009.

Paralelamente, visto que as informações fornecidas à RFB, por meio das Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF), pelas empresas que efetuaram, durante o ano-calendário de 2009, pagamentos à fiscalizada, demonstravam que a mesma havia prestado serviços num montante total superior a R\$ 2.500.000,00, as empresas tomadoras destes serviços — Telecines Programação de Filmes Ltda (CNPJ nº 00.252.848/0001-08), Globosat Programadora Ltda (CNPJ nº 00.811.990/0001-48), Linha Amarela S/A (CNPJ nº 00.974.211/0001-25), USA Brasil Programadora Ltda (CNPJ nº 01.253.766/0001-40), SBM do Brasil Ltda (CNPJ nº 01.662.868/0001-10), Transcaxias Logística Modal Ltda (CNPJ nº 02.457.005/0001-73), Canal Brasil S/A (CNPJ nº 02.608.224/0001-06), Lupatech — Equipamentos e Serviços para Petróleo Ltda (CNPJ nº 03.141.023/0001-04), Usina Térmica Norte Fluminense S/A (CNPJ nº 03.258.983/0001-59), Rio Bonito Serviço de Apoio Rodoviário Ltda (CNPJ nº 03.702.054/0001-97), Maersk Serviços Marítimos Ltda (CNPJ nº 08.228.494/0001-78), PB Brasil Entretenimento S/A (CNPJ nº 08.844.841/0001-97), Autopista Fluminense S/A (CNPJ nº 09.324.949/0001-11), Loar Engenharia Ltda (CNPJ nº 28.317.477/0001-14), Swedish Match do Brasil S/A (CNPJ nº 33.016.338/0001-90), GE Celma Ltda (CNPJ nº 33.435.231/0001-87), Sulzer Brasil S/A (CNPJ nº 33.574.575/0001-77), Baker Hughes do Brasil Ltda (CNPJ nº 42.087.254/0001-39) e Ernst & Young Auditores Independentes S/S (CNPJ nº 61.366.936/0001-25) — foram intimadas a apresentar cópias de documentos (notas fiscais, contratos de prestação de serviços etc.) que comprovariam a efetiva prestação dos mesmos; em resposta, tais pessoas jurídicas apresentaram, em papel e/ou em meio magnético, a documentação solicitada.

A análise da documentação apresentada pelas pessoas jurídicas supracitadas confirmou, no que tangia aos serviços prestados às mesmas, as informações constantes nas notas fiscais apresentadas pela fiscalizada. Por conseguinte, foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal datado de 30/01/2013, do qual a mesma, de acordo com o Aviso de Recebimento (AR), tomou ciência em 04/02/2013, e por meio do qual foi intimada a se manifestar, por meio de carta devidamente datada e assinada, acerca das informações contidas na 'Planilha de Apuração de Receitas

Omitidas — 2009', anexa a este termo, na qual foram relacionados os dados (data de emissão, razão social do tomador dos serviços e valor total dos serviços) referentes às 'notas fiscais faturas de serviços' n° 011212 a 011772, emitidas entre 02/01/2009 e 31/12/2009, destacando-se que tais dados haviam sido obtidos por meio das cópias destas notas fiscais fornecidas pelo próprio contribuinte, em anexo à carta datada de 26/12/2012, e, em parte, ratificados através de informações/documentos fornecidos pelos principais tomadores de serviços em cumprimento a diligências efetuadas junto aos mesmos. Foi ainda intimada a esclarecer o fato de o contribuinte ter auferido uma receita total de R\$ 4.624.976,64, no ano-calendário de 2009 e não tê-las declarado/informado na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e nos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (DACON), todos relativos ao ano-calendário de 2009.

Além disso, através do mesmo termo citado no parágrafo anterior, a fiscalizada foi também novamente intimada a apresentar os livros contábeis (Diário/ Razão ou Caixa), o Livro de Apuração do ISS e o balancete analítico levantado em 31/12/2009, tendo sido salientado que a não apresentação do Livro Caixa ou dos Livros Diário/Razão poderia sujeitar o contribuinte ao arbitramento do lucro com base no que dispunha o artigo 530, inciso III, do Decreto n° 3.000/99.

No entanto, face à falta de resposta ao termo de intimação acima citado, foi lavrado, em 19/02/2013, outro Termo de Intimação Fiscal, do qual a fiscalizada, de acordo com o Aviso de Recebimento (AR), tomou ciência em 22/02/2013, e por meio do qual foi uma vez mais intimada a apresentar os esclarecimentos e os livros e documentos que já haviam sido anteriormente solicitados. Em resposta, a fiscalizada, através de uma carta datada de 28/02/2013, recepcionada na DRF/RJ-I/DIFIS/EQFIS 03 em 04/03/2013, apresentou o Livro de Apuração do ISS n° 006, contendo as informações referentes ao ano-calendário de 2009, e solicitou 'mais prazo para a apresentação dos demais documentos faltantes', salientando-se que, até a presente data, os esclarecimentos solicitados, os livros contábeis (Caixa ou Diário/Razão) e o balancete analítico, levantado em 31/12/2009, não foram apresentados à Fiscalização.

2. DAS INFRAÇÕES APURADAS — OMISSÃO DE RECEITAS À TRIBUTAÇÃO E NÃO APRESENTAÇÃO DE LIVROS CONTÁBEIS

Face aos fatos acima relatados, tendo restado plenamente caracterizada a omissão de receitas à tributação no ano-calendário de 2009, no valor total de R\$ 4.624.976,64, conforme demonstrado na 'Planilha de Apuração de Receitas Omitidas — 2009', anexa ao presente termo, e amparado legalmente no que dispõe o artigo 528 do Decreto n° 3.000/99(RIR/99), os montantes omitidos mensalmente devem ser computados para determinação da base de cálculo do IRPJ e, em consequência, das demais contribuições reflexas (CSLL, COFINS e PIS)

devidas, tendo como base os valores das receitas mensais omitidas à tributação que estão devidamente discriminados na planilha supracitada.

Todavia, visto que o contribuinte, apesar de devidamente intimado, não apresentou à Fiscalização os livros contábeis Diário/Razão ou Caixa, conforme determina a legislação vigente, o lançamento de ofício deve ser efetuado, de acordo com o que dispõem os artigos 530, inciso III, e 537 do RIR/99, considerando-se como forma de apuração o 'lucro arbitrado'. No que tange ao percentual a ser aplicado sobre a receita bruta auferida no ano-calendário de 2009 na apuração da base de cálculo do lucro arbitrado, deve ser destacado que, conforme o CNAE-Fiscal (78.20-5/00) informado na DIPJ, constante no CNPJ e confirmado por meio das informações constantes nas notas fiscais fornecidas pela fiscalizada e pelos documentos (notas fiscais, contratos de prestação de serviços etc.) obtidos junto às pessoas jurídicas circularizadas, o contribuinte presta 'serviços de locação de mão-de-obra temporária'.

Portanto, de acordo com o que dispõem os artigos 518, 519, § 1º, inciso III, alínea 'a', e 532 do RIR/99, e o artigo 41, inciso I, alínea "d", item 6, da Instrução Normativa SRF nº 93/97, o percentual supracitado deve ser de 38,4% (trinta e oito por cento e quatro décimos).

Além disso, deve ser observado que, em consonância com a legislação vigente, as empresas tomadoras de serviços da fiscalizada que declararam os respectivos pagamentos em DIRF, anteriormente discriminadas, efetuaram retenções na fonte relativos ao IRPJ e a contribuições sociais (CSLL, COFINS e PIS) referentes aos códigos de receita 1708, 5952 e 6190. Tais retenções, apuradas por meio das planilhas denominadas 'Planilha de Apuração de IRPJ Retido na Fonte (Código de Receita 1708) — AC 2009', 'Planilha de Apuração de CSLL, COFINS e PIS Retidos na Fonte (Código de Receita 5952) — AC 2009', 'Planilha de Apuração de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS Retidos na Fonte (Código de Receita 6190) — AC 2009' e 'Planilha de Apuração de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS Retidos na Fonte (Códigos de Receita 1708, 5952 e 6190) — AC 2009', anexas ao presente termo, são consideradas antecipações dos valores devidos pelo contribuinte que sofreu a retenção, em relação ao IRPJ e às respectivas contribuições. Deste modo, os valores mensalmente retidos, relacionados na 'Planilha de Apuração de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS Retidos na Fonte (Códigos de Receita 1708, 5952 e 6190) — AC 2009', acima citada, devem ser deduzidos dos valores devidos apurados pela Fiscalização.

Por fim, cabe ser ressaltado que, no intuito de dirimir quaisquer dúvidas quanto à apuração das bases de cálculo mensais do IRPJ e das contribuições em questão, resta claro que, em conformidade com a larga jurisprudência existente no âmbito administrativo, no que tange às empresas de trabalho temporário, fornecedoras de mão-de-obra, as despesas com pessoal, encargos sociais e benefícios aos empregados não podem ser excluídas da receita bruta para fins de apuração da base de cálculo do imposto de renda pela sistemática do lucro presumido/arbitrado, não sendo considerados reembolsos valores constantes do

faturamento representativos de gastos realizados por conta e exclusiva responsabilidade da contratada.

Deste modo, a receita bruta da pessoa jurídica que fornece mão-de-obra contratada temporariamente é o total contratado e faturado com os tomadores de serviço, constitui o, o rendimento bruto auferido, a base de cálculo dos impostos e contribuições.

Para melhor ilustrar o assunto, importa reproduzir trechos da Solução de Consulta da DISIT/07, datada de 06/05/2004, através da qual podem ser entendidas com clareza quaisquer dúvidas que possam ser eventualmente suscitadas. [...]

Perceba-se que a pessoa jurídica locadora de mão-de-obra temporária não presta apenas serviços de intermediação entre o trabalhador temporário por ele selecionado e a empresa tomadora do serviço, porquanto é responsável pelo vínculo empregatício com o trabalhador cuja mão-de-obra é locada a outras empresas. Em consequência, deve reconhecer como receita, além do valor da taxa de administração, também os valores recebidos da tomadora para pagamento dos salários e encargos sociais da mão-de-obra nela alocada. Deste modo, tanto o preço do serviço (receita), quanto a despesa com salários, transitam em contas de resultado e alteram o patrimônio da entidade. Os salários e demais valores recebidos da tomadora de mão-de-obra são valores que compõem o preço do serviço prestado, assim como custo de uma mercadoria é parcela significativa do preço de venda da mesma. Em diversas atividades econômicas, assim como na exercida pelo impugnante, encontra-se esse tipo de fenômeno: parte da receita auferida dirige-se a suportar os custos do serviço ou mercadoria oferecida. E, tratando-se de contribuinte optante pelo Lucro Presumido ou, como no presente caso, sujeito ao Lucro Arbitrado, sistemas segundo os quais o valor do IRPJ e da CSLL é definido presumindo o lucro a partir da receita, os custos, despesas e encargos são irrelevantes para determinação do IRPJ e da CSLL, diferentemente do que ocorre com as empresas que apuram tais tributos segundo as regras do Lucro Real.

De maneira a corroborar os argumentos acima explanados, devemos atentar ainda para o fato de que, independentemente da fiscalizada ter discriminado nas notas fiscais de prestação de serviços, emitidas durante o ano-calendário de 2009, valores a título de taxa de administração e de despesas relativas a reembolsos de salários, de encargos sociais, de vale-transporte, de seguro, de assistência médica, de refeição/alimentação etc., as empresas tomadoras destes serviços declararam nas respectivas DIRF ter efetuado pagamentos à fiscalizada, a título de prestação de serviços, dos montantes totais constantes nestas notas fiscais, pois, conforme consta nos contratos de prestação de serviços apresentados por algumas das empresas circularizadas, 'todas as obrigações e encargos de natureza trabalhista e previdenciária, correlatos e relativos aos prestadores de serviços temporários serão de responsabilidade única e exclusiva da AGÊNCIA' — vide, por exemplo, os contratos de prestação de serviços assinados entre a fiscalizada e as empresas

Linha Amarela S/A (cláusula 4a), SBM do Brasil Ltda (cláusula 2) e Ernst & Young Auditores Independentes S/S (cláusula 45).

Justifica-se o arbitramento do lucro pelo fato de o sujeito passivo deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, bem como, 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.

Com base no acervo fático-probatório produzidos no processo, houve arbitramento do lucro pelo fato de a Recorrente deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, com fundamento no inciso III do art. 530 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores. Com base na atividade desempenhada, adotou-se o coeficiente de arbitramento do lucro de 38,4%, conforme o disposto no art. 15 e art. 16 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1996, já que o lucro arbitrado é determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta, quando conhecida, do percentual de 32% acrescidos de vinte por cento previsto para prestação de serviços em geral.

Consta no Acórdão da 2ª Turma da DRJ/BHE/MG nº 02-53.265, de 11.02.2014, e-fls. 1976-1994, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

DO LANÇAMENTO. ARBITRAMENTO DO LUCRO.

Segundo prescreve o art. 44 do CTN, o lucro, como base de cálculo do IRPJ, pode ser medido pelo seu montante real, arbitrado ou presumido. Sendo assim, uma vez ocorrido o fato gerador da obrigação tributária e na impossibilidade de apurar-se o montante real ou presumido, o lucro, para efeito de tributação, deve ser arbitrado. Isso porque, à luz do art. 142 do mesmo CTN, o Fisco, ao constituir o crédito tributário pelo lançamento em atividade vinculada e obrigatória, está obrigado a determinar a matéria tributável e calcular o montante devido do imposto.

A base legal para o arbitramento do lucro consta do art. 47, I, II, III e VII, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 (matriz legal do art. 530, do RIR/1999), que dispõe o seguinte:

“Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou b) determinar o lucro real.

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único. (...)

VII - 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”. (Grifou-se)

Portanto, a não apresentação ao Fisco dos livros fiscais e comerciais obrigatórios, notadamente, do Diário/Razão e do Livro Caixa, é hipótese que legitima, à luz das normas legais já mencionadas, o arbitramento do lucro nos períodos considerados.

No TVF, item “2”, foi devidamente evidenciado o fato que o contribuinte devidamente intimado e reintimado não apresentou os livros contábeis Diário/Razão ou Caixa.

Então, diante da legislação citada, os motivos narrados na descrição dos fatos complementada pelo TCF são suficientes para garantir a legalidade do arbitramento do lucro levado a cabo pelo Fisco.

E, segundo prescreve o art. 532, do RIR/1999, “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)”. Então, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL foi considerada a partir da receita bruta conhecida, que no caso corresponde aos valores levantados pelas notas fiscais de serviços emitidas pelo contribuinte, no ano de 2009, e que conta da “Planilha de Apuração de Receitas Omitidas – 2009”.

Conforme se viu, todo o procedimento fiscal está pautado nas normas regulamentares e foi realizado em consonância com as disposições do art. 142 do CTN.

Evidencia-se, portanto, que o contribuinte relegou a segundo plano as suas obrigações fiscais, tornando-se inadimplente no tocante ao cumprimento de suas obrigações tributárias. Por tais motivos, a tributação com base no lucro arbitrado se fez ao amparo da lei e nada existe no procedimento que vicie o critério adotado. Desta forma, foi legítimo e legal o arbitramento do lucro.

DA BASE DE CÁLCULO.

RECEITAS DAS EMPRESAS DE LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA.

Alega a Impugnante que a sua receita tributável, por atuar no ramo de locação de mão-de-obra temporária, seria composta apenas pelo valor correspondente à taxa de administração. Os demais itens não integrariam a base de cálculo do imposto, em face de terem sido cobradas da empresa tomadora do serviço a título de reembolso e, dessa forma, não poderiam ser considerados como receitas, não expressando capacidade contributiva e não significando acréscimo em seu patrimônio.

Depreende-se que o contribuinte procura contestar a autuação sob o argumento de que os valores repassados aos assalariados não configuram receitas pela empresa auferidas, porquanto, atuando na condição de agente intermediador, tais valores àqueles pertenceriam. Sob esse aspecto, faz-se necessária uma breve digressão acerca do conceito de intermediação.

“INTERMEDIÁRIO. Do latim ‘intermedius’ (interposto, intercalado), é o vocabulário empregado, na linguagem dos negócios, para designar a pessoa por intermédio (ofício, intervenção, ajuda) de quem se realizam ou se efetivam os negócios”.

É indicativo de agente, agenciador, mediador, interventor.

A função do intermediário é a de aproximar os interessados em um negócio para a sua realização. Não é, pois, o mandatário, pois que não fecha nem conclui o negócio. Apenas o encaminha entre as partes, que o ajustam em definitivo.

Sobre a intermediação, pronuncia-se Bernardo Ribeiro de Moraes (in “Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços” – Editora Revista dos Tribunais – 1ª Edição – pág. 306 e 307):

“Intermediação é palavra indicativa do modo de operar da pessoa. Intermediário é quem exerce a aproximação entre duas ou mais pessoa que desejam negociar.

É também conhecida como corretagem, contrato pelo qual uma pessoa se obriga, mediante remuneração, aproximar as partes para a conclusão de um negócio. O intermediário ou corretor não aplica capital próprio para a realização do negócio. É simples intermediário entre as partes contratantes. Orlando Gomes salienta que a atividade do corretor consiste ‘em aproximar pessoas que desejam contratar’. (...)

Na mediação, o mediador não é parte no negócio. Não contrata e nada conclui.

Simples intermediário, limita-se ele a aproximar as partes e provocar o seu ajuste, conduzindo-as ao fechamento do negócio. (...)

O intermediário exerce sua função aconselhando a conclusão do negócio ou contrato, inclusive informando as suas condições, conciliando os interesses das partes aproximadas, oferecendo assistência até o momento em que o negócio se considera fechado. Desde o instante em que as partes se identificam e entram em

entendimento, cessa a atividade do intermediário. Este não conclui nada em nome da empresa ou por conta da empresa." Como se pode depreender, tal conceituação não se coaduna com as atividades exercidas pela autuada, atividades essas bem definidas pela legislação regulamentadora das agências de emprego de mão-de-obra temporária, sendo a atividade de intermediação ou corretagem dessas bastante distintas.

Assim, caso constituísse mera intermediação, bastaria tão-somente que o cliente (empresa tomadora de serviço) diretamente contratasse e efetuasse o pagamento ao empregado. Ocorre que a interessada recebe de seus clientes os valores totais contratados, cabendo a ela, por força contratual, todo o gerenciamento do negócio.

Ademais, a relação jurídica que se estabelece nos contratos de prestação de serviços vincula-o, como não poderia deixar de ser, aos clientes (tomadores de serviço), porquanto, nos termos do art. 123 do Código Tributário Nacional (CTN), as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias.

Ainda, a legislação invocada pela autuada em nada a socorre, por não dispor sobre norma tributária relativa à contribuição em foco, não havendo, pelo menos até o momento, disposição legal expressa que lhes permita a exclusão dos valores repassados.

Seja a que título for, a interessada fatura o valor total. Isto porque cobra por todo o serviço, sendo tarefa sua a viabilização da atividade contratada.

Cumprе ressaltar, valendo-nos de legislação específica, o que, formalmente, vem a ser o valor total a pagar, consignado quando da emissão da fatura de prestação de serviços. Nesse sentido, a Lei nº 5.474, de 18 de julho de 1968, dispondo sobre a emissão de duplicatas e faturas, preceitua em seu art. 20, in verbis:

"Art. 20. As empresas, individuais ou coletivas, fundações ou sociedades civis, que se dediquem à prestação de serviços, poderão, também, na forma desta Lei, emitir fatura e duplicata".

§ 1º. A fatura deverá discriminar a natureza dos serviços prestados.

§2º. A soma a pagar em dinheiro corresponderá ao preço dos serviços prestado (Grifei)".

O texto legal é claro quanto ao fato de considerar-se como preço dos serviços prestados o valor expressamente contido na fatura. Conseqüentemente, não importa se a título de serviços próprios ou de terceiros, previstos ou não em contrato, porquanto, uma vez faturados, esses valores compõem o preço dos serviços prestados. Logo, em sendo preço, devem sofrer, evidentemente, diante do que determina a legislação de regência, a incidência dos tributos que forem devidos.

Quanto aos precedentes judiciais citados pela defesa, esses não vinculam a autoridade administrativa, pois não atendem ao disposto no Decreto nº 2.346, de 1997, e no art. 26-A, §6º, inciso I, do Decreto 70.235, de 1972.

Portanto, o valor total contratado com a tomadora da mão-de-obra é o preço do serviço prestado e, como tal, integra a receita bruta/faturamento da contribuinte.

EQUIVOCOS APONTADOS PELA DEFESA EM RELAÇÃO A ALGUMAS NOTAS FISCAIS.

Na impugnação, o contribuinte elaborou planilha onde aponta algumas notas fiscais levantadas pela Fiscalização e acerca das quais existiriam erros materiais, fundamentalmente, quanto ao valor real ou por terem sido canceladas.

Quanto às notas fiscais indicadas na planilha do contribuinte como cancelada, nos documentos apresentados (fls. 1892/1906), há apenas uma anotação de “CANCELADA”. O que não comprova o efetivo cancelamento do correspondente documento fiscal. Ocorre que no cancelamento de notas fiscais para que produza efeito legal, não poderá faltar nenhuma das vias.

Quanto ao valor real, deve ser ajustado apenas o da NF nº “011276”, emitida em 13.02.2009, de R\$22.129,08 (considerado pelo Fisco na sua planilha), para R\$2.129,08 (documento apresentado pela defesa). Quanto às demais notas fiscais indicadas, o Fisco já as considerou no valor lançado com pequena diferença a favor do contribuinte.

Adiante, os efeitos do referido acerto nos valores lançados foram evidenciados, nos correspondentes demonstrativos.

Por fim, como mencionado no TCF, saliente-se que todas as retenções de tributos sofridas pelo contribuinte no recebimento dos serviços prestados foram devidamente levantadas e consideradas pela Fiscalização como dedução dos impostos e contribuições apurados.

LANÇAMENTOS REFLEXOS.

No caso, portanto, constatada a omissão de receitas, não sendo possível a apuração do lucro real ou presumido, a tributação do IRPJ e da CSLL deve ser levada a efeito com base no lucro arbitrado. A omissão de receitas repercute ainda nos lançamentos do PIS e da Cofins. Tudo consoante o estabelecido no art. 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995:

“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.

§ 1º No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

§ 2º O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social - COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP.” (Grifos acrescentados)

Por decorrência, o mesmo procedimento adotado no lançamento principal do IRPJ estende-se aos reflexos.

DOS VALORES MANTIDOS.

Conforme já mencionado, cabe ajustar os valores exigidos em função do acerto relativamente à NF nº “011276”, emitida em 13.02.2009, cuja diferença computada a mais pelo Fisco foi R\$20.000,00 (22.129,08 – 2.129,08). Sendo assim, as bases computadas e os respectivos valores devem ser acertados apenas para o primeiro trimestre de 2009, quanto ao IRPJ e à CSLL; e para o mês de fevereiro de 2009, quanto a Cofins e PIS/Pasep.

Assim sendo, o Acórdão da 2ª Turma da DRJ/BHE/MG nº 02-53.265, de 11.02.2014, e-fls. 1976-1994, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária.

Ressalte-se que todos os documentos constantes nos autos foram regularmente examinados com minudência, conforme a legislação de regência da matéria. Diferente do entendimento da Recorrente, os supostos fatos indicados na peça recursal não podem ser corroborados, nos termos do art. 145 e art. 147 do Código Tributário Nacional, bem como art. 15, art. 16 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que estabelecem critérios de adoção do princípio da verdade material. O procedimento fiscal decorre de expressa previsão legal que é de observância obrigatória pela autoridade tributária, sob pena de responsabilidade funcional (parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional).

No curso do processo a Recorrente teve oportunidade de produzir o acervo-fático probatório de suas alegações. Porém, a totalidade das divergências não estão comprovadas, pois não foram apresentadas evidências robustas com força probante conjuntural das razões recursais. Por conseguinte, não cabe razão à Recorrente.

Matéria de Ordem Pública. Multa de Ofício Proporcional Qualificada. Retroatividade Benigna

Compete analisar a objeção de retroatividade benigna da multa de ofício proporcional qualificada por ser matéria de ordem pública que pode ser conhecida a requerimento da parte ou de ofício, a qualquer tempo e em qualquer instância de julgamento.

O Código Tributário Nacional prescreve:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: [...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: [...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com redação dada pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, determina:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; [...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: [...]

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

A Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, determina:

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

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

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

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Está registrado no Termo de Constatação Fiscal, e-fls. 608-621, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

3. APURAÇÃO DE CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA DE 150%

Na presente ação fiscal, pôde-se constatar, com base nas informações constantes nas notas fiscais fornecidas pela fiscalizada e nos documentos coletados acerca dos serviços prestados pela fiscalizada para as pessoas jurídicas que informaram nas respectivas Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF) ter efetuado pagamento para mesma, por serviços prestados, no ano-calendário de

2009, em que ficou evidente que o contribuinte, apesar de ter auferido, a título de receitas com a prestação de serviços, um montante total de R\$ 4.624.976,64, informou, na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) e nos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais(DACON), e declarou, nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), não ter auferido qualquer receita durante este ano. As provas documentais que se contrapõem a tal declaração são as notas fiscais fornecidas pela própria fiscalizada e a documentação(contratos, notas fiscais de prestação de serviços, comprovantes de pagamento etc.) referente à prestação de serviços para as pessoas jurídicas circularizadas, que demonstram, clara e inequivocamente, que o contribuinte, no transcorrer do ano de 2009, intencionalmente omitiu receitas de prestação de serviços à tributação, conforme claramente demonstrado na 'Planilha de Apuração das Receitas Omitidas – 2009', anexa ao presente termo. [...]

Deve-se entender o termo fraude, supracitado, de forma mais ampla, alcançando as condutas tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, ou seja, as condutas definidas por essa Lei como 'sonegação', 'fraude' ou 'conluio'. Deve-se também observar o conceito de dolo, para fins de tipificação dos delitos em apreço, que se encontra no artigo 18, inciso I, do Código Penal, que reza que crime doloso é aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo, o que, em outras palavras, significa que o agente do crime conhecia os atos realizados e a sua significação, e estava disposto a produzir os resultados deles decorrentes.

Isto posto, face ao que foi acima exposto, configura-se perfeitamente o objetivo do contribuinte de eximir-se de pagar os tributos devidos, concernentes às receitas de prestação de serviços, durante o ano de 2009, representando, esta prática sistemática, adotada em todos os meses deste ano, uma ação, em tese, claramente dolosa que objetivava impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do verdadeiro montante do fato gerador da obrigação tributária principal, ou seja, restando caracterizada, segundo o que ditam os dispositivos legais acima transcritos, a ocorrência de sonegação e o evidente intuito de fraude, cabendo, deste modo, a aplicação da multa prevista no parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre as diferenças de tributos que deixaram de ser recolhidas em virtude da prática das irregularidades acima descritas.

Cabe ainda ressaltar que, de acordo com o que dispõe o inciso I do artigo 1º da Lei nº 8.137/90, abaixo transcrito, podemos ainda concluir que o contribuinte, face às irregularidades apuradas e acima descritas, cometeu, em tese, crime contra a ordem tributária.

Consta no Acórdão da 2ª Turma da DRJ/BHE/MG nº 02-53.265, de 11.02.2014, e-fls. 1976-1994, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de

juízo (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regulamento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

DA MULTA DE OFÍCIO.

No caso concreto, o lançamento impôs a sanção prevista no art. 44, inciso I, c/c o § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996 (com redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007), segundo o qual, nos lançamentos de ofício, será aplicada multa de 75%, que será duplicada para 150%, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, “in verbis”:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei no 11.488, de 15 de junho de 2007)I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei no 11.488, de 15 de junho de 2007)(...)§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei no 11.488, de 15 de junho de 2007).” (Grifos acrescentados)

Diante dos fatos narrados no TVF, a Fiscalização entendeu presente, nº caso concreto, os pressupostos definidos em lei e necessários à qualificação. À luz da legislação pertinente, constitui hipótese de qualificação da multa de ofício a prática de sonegação, fraude ou o conluio, ou seja, ações ilícitas definidas nos arts. 71, 72 e 73, da Lei 4.502, de 1964, nos seguintes termos:

(i) sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais ou das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente;

(ii) fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento;

(iii) e conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos anteriormente como sonegação ou fraude.

Logo, as ações caracterizadas como sonegação ou fraude (o conluio é o ajuste que combina ambas), nos termos acima definidos, são as que autorizam a qualificação da multa.

Ocorre que conduta intencional e reiterada do contribuinte em prestar informações ou declarações à RFB que não espelhavam a verdade dos fatos, no sentido que não teria auferido receitas, quando as provas trazidas aos autos

demonstram o contrário, indubitavelmente caracteriza o seu dolo, no intuito de reduzir indevidamente o pagamento de tributos.

Vislumbra-se, nessa montagem, a sonegação ou a fraude, nos termos definidos na Lei 4.502, de 1964 (acima transcrita), fato esse definido em lei como suficiente para autorizar a qualificação da multa de ofício, no percentual de 150%.

Assim sendo, o Acórdão da 2ª Turma da DRJ/BHE/MG nº 02-53.265, de 11.02.2014, e-fls. 1976-1994, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária.

Cabe aplicação da multa de ofício proporcional qualificada nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. A modificação inserida no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, ao reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% atrai a retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, uma vez que lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

Por conseguinte, cabe reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% dada a retroatividade benigna.

Responsabilidade por Infrações

Tem-se que “a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato” (art. 136 do Código Tributário Nacional). Ressalte-se que a “atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional” (art. 142 do Código Tributário Nacional). Ademais, “ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece” (art. 3º do Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942).

Jurisprudência e Doutrina

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso (art. 100 do Código Tributário Nacional). O Parecer Normativo Cosit nº 23, de 06 de setembro de 2013, determina “que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo”. “As decisões proferidas pelo CARF não podem ser enquadradas como práticas reiteradamente observadas e aceitas pelas autoridades administrativas, previstas no art. 100, III, do CTN” (Agravo em Recurso Especial nº 2554882/SP).

Inconstitucionalidade de Lei

Atinente aos princípios constitucionais, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023 e Súmula CARF nº 2).

Princípio da Legalidade

Tem-se que nos estritos termos legais este procedimento está de acordo com o princípio da legalidade ao qual o agente público está vinculado em razão da obrigatoriedade da aplicação da lei de ofício. Trata-se de poder-dever funcional irrenunciável vinculado à norma jurídica, cuja atuação está direcionada ao cumprimento das determinações constantes no ordenamento jurídico. Como corolário encontra-se o princípio da indisponibilidade que decorre da supremacia do interesse público no que tange aos direitos fundamentais (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023).

Lançamentos Reflexos

O nexo causal entre as exigências de créditos tributários, formalizados em autos de infração instruídos com todos os elementos de prova, determina que devem ser objeto de um único processo no caso em que os ilícitos dependam da mesma comprovação e sejam relativos ao mesmo sujeito passivo (art. 9º do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972). Os lançamentos de CSLL, PIS e Cofins sendo decorrentes da mesma infração tributária, a relação de causalidade que os informa leva a que o resultado do julgamento destes feitos acompanhem aquele que foi dado à exigência de IRPJ.

Dispositivo

Em assim sucedendo voto em conhecer em parte do recurso voluntário e, na parte conhecida do mérito, em dar-lhe provimento em parte para reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% dada a retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva