



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

Processo nº	13016.000973/2008-87
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	1401-002.327 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	16 de março de 2018
Matéria	IRPJ
Recorrente	RODOVIÁRIO SENI LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

RECEITAS DE CONTRATOS DE TRANSPORTE. SUBCONTRATAÇÃO DO SERVIÇO. INEXISTÊNCIA DE CONTRATO DE AGENCIAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS VALORES RELATIVOS À SUBCONTRATAÇÃO.

Inexiste agenciamento nos casos em que a prestadora de serviços de transporte contrata, em seu nome, serviços de transporte de terceiros para cumprir o contrato firmado com o tomador de serviço, configurando-se como faturamento o valor integral do primeiro contrato.

EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

Conforme Súmula CARF nº 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Livia De Carli Germano, Breno do Carmo Moreira Vieira, Daniel Ribeiro Silva e Letícia Domingues Costa Braga, que davam provimento parcial para excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator e Presidente em Exercício.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes (Presidente em Exercício), Livia De Carli Germano, Abel Nunes de Oliveira Neto, Letícia Domingues Costa Braga, Daniel Ribeiro Silva, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Breno do Carmo Moreira Vieira (em substituição da Conselheira Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin), Ailton Neves da Silva (em substituição do Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves). Ausentes justificadamente os Conselheiros Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin e Luiz Augusto de Souza Gonçalves.

Relatório

Em relação às peças iniciais de acusação e defesa, tomo de empréstimo o relatório elaborado pelo julgador de primeira instância:

O litígio tem origem na fiscalização inaugurada com a emissão do Mandado de Procedimento Fiscal nº 10.1.06.002008005799 (ver fl. 06).

Conforme relatório fiscal de fls. 773/780, os trabalhos de auditoria foram direcionados para a verificação do "motivo das diferenças entre os valores das saídas/faturamento lançados nas Guias de Informação e Apuração do ICMS e os valores declarados nas PJ/Simples (período de 01/01/2004 a 30/06/2007), bem como com a DIPJ (período 01/07/2007 a 31/07/2007)".

Nos períodos examinados, a forma de tributação adotada pela pessoa jurídica foi a seguinte (ver fl. 24):

Após comparar os registros constantes (a) do livro registro de saídas do ICMS e dos conhecimentos de transporte rodoviários de cargas apresentados pela contribuinte com (b) as declarações apresentadas à Receita Federal do Brasil — RFB, a autoridade fazendária concluiu que as divergências examinadas dizem respeito a valores excluídos a

título de descontos condicionais e subcontratação de fretes das bases de cálculo dos tributos federais devidos, conforme descrito à fl. 774:

"(..) o contribuinte excluiu dos valores lançados nestes Livros [os livros do ICMS] os descontos condicionais em função da mudança no peso final do transporte de produtos perecíveis e o repasse na subcontratação de fretes".

Segundo o agente fiscal, as exclusões ocorreram à revelia da legislação (em especial à vista do art. 40, §1º, da IN SRF nº 355/2003), caracterizando a prática de omissão de receitas. O quantitativo das exclusões — que em alguns períodos de apuração atingem valor até dez vezes maior do que a receita declarada —, está demonstrado no quadro de fl. 13.

Diante desse cenário, a fiscalização:

a) formalizou representação administrativa (ver fls. 01/05), que culminou na exclusão de ofício do SIMPLES, com efeitos a partir

de 2004, por meio do Ato Declaratório Executivo DRF/CXL nº 68, de 10/09/2008 (fl. 643), face à caracterização da hipótese prevista no art.

14, V, da Lei nº 9.317/1996 (prática reiterada de infração à legislação tributária), conforme descrito no Parecer ARF/BGS/RS nº 002, de setembro/2008 (fls. 641/642);

b) realizou o lançamento de ofício do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

e reflexos de Contribuição para o Programa de Integração Social PIS,

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — COFINS e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL, consubstanciado nos auto de infração de fls. 672/697 (IRPJ), 698/723 (PIS), 724/749 (COFINS) e 750/771 (CSLL), com ciência à contribuinte 26/09/2008.

Tendo em vista que a contribuinte não apresentou escrituração contábil regular ou livro caixa para os períodos auditados, a apuração dos tributos devidos ocorreu com base no lucro arbitrado, forte no art. 530, III, do RIR/99, tomando-se como base de cálculo a receita bruta conhecida, nos termos do art. 537 do mesmo RIR/99.

Quanto à diferença de tributos devidos vinculados às receitas declaradas, foi aplicada multa de ofício de 75%; já aos valores devidos vinculados às receitas omitidas foi associada a multa qualificada de 150%.

À fl. 774, a fiscalização expõe suas razões para a aplicação da multa qualificada, a saber:

"o contribuinte com a sua conduta impediu/retardou o conhecimento por parte da autoridade tributária da ocorrência do fato gerador relativo a grande parte de sua receita, conforme demonstrativo de fl. 13, apenas sendo apurado os valores corretos em procedimento de fiscalização(...)".

A contribuinte apresentou manifestação de inconformidade contra o ato declaratório de exclusão em 27/10/2008 (fl. 01 do processo apenso) e impugnação contra o auto de infração em 28/10/2008 (fls. 789/817).

A manifestação de inconformidade foi originalmente instruída em processo administrativo fiscal autônomo (de nº 13016.001219/2008-64), que restou apensado aos presentes autos. Ambos os recursos foram protocolizados tempestivamente.

As alegações apresentadas na manifestação de inconformidade contra o ato de exclusão, protocolizada junto ao processo 13016.001219/2008-64, em resumo, são as seguintes:

a) A contribuinte reclama a nulidade do ato de exclusão, sob o argumento de que não teria ocorrido, em momento anterior, a

"conclusão do processo administrativo" relativo ao lançamento de ofício dos tributos devidos.

b) Defende que a premissa adotada pela fiscalização de que teria ocorrido prática reiterada de infração tributária decorre de mera presunção.

c) Subsidiariamente, alega que os efeitos da exclusão somente poderiam incidir "para frente, ou seja, a partir da decisão definitiva do presente procedimento administrativo tributário".

Já os argumentos presentes na impugnação aos autos de infração estão organizados em dois segmento principais: preliminares de nulidade (fls. 791/794) e mérito (fls.794/815), a saber:

Quanto às preliminares de nulidade

a) A impugnante defende que o auto de infração está eivado de vício de nulidade, dado que "(...) não foram observados os requisitos estabelecidos no Decreto nº 70.235/72 na lavratura da presente autuação". Argumenta que "não consta no referido Auto de Infração a base de cálculo do imposto exigido, a forma de arbitramento, de forma que não se mostra verificável se a apuração dos valores está correta". (fl. 791)

b) Adiante, reclama que "o auto de infração ora impugnado também se mostra nulo, em face das penalidades aplicadas". (fl. 792)

c) Alega ainda que haveria nulidade quanto ao arbitramento levado a efeito pela autoridade fiscal, tendo em vista que a contribuinte "realizou todos os procedimentos necessários previstos no artigo 264, parágrafo primeiro, do Decreto nº 3.000/99 — RIR assim que constatado o extravio". Ao final, defende que "não prospera o argumento da Autoridade Fiscal para arbitramento a ausência de extratos bancários". Cita decisões do Conselho de Contribuintes.

Quanto ao mérito

a) Nos tópicos 2.1.2 e 2.2, contesta a existência de omissão de receitas no caso concreto. Defende a licitude da exclusão dos valores repassados a terceiros das bases de cálculo tributáveis, sob o argumento de que essas parcelas não configuram receitas próprias.

Argumenta que "nem todo ingresso tem natureza de receita, sendo indispensável para tanto o caráter de definitividade dos valores ingressados". Ademais, afirma que os valores apurados pela fiscalização estão vinculados a levantamentos feitos por amostragem (ver fl. 805).

b) Ainda no item 2.2 (fls. 803/804), reclama que a autoridade fazendária não procedeu "aos descontos permitidos pela legislação, quais seja, vendas canceladas, descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente, bem como os valores das subcontratações", quando da apuração do IRPJ devido.

Ademais, argumenta que "não se mostra aplicável o Adicional de Imposto de Renda em relação à tributação das receitas declaradas".

c) No tópico 2.1.3, nominado "Da Exclusão do SIMPLES", ratifica a inconformidade em relação ao ato de exclusão do SIMPLES, sob a premissa de que não teria sido comprovada pela fiscalização a prática reiterada de infração por parte da contribuinte. A seguir, reclama que a fiscalização não contemplou os pagamentos realizados na modalidade SIMPLES na apuração dos débitos lançados de ofício.

d) O item 2.3 diz respeito à incidência do PIS e COFINS. De início, ratifica os argumentos de que não há omissão de receitas, de sorte que entende improcedentes as exigências fiscais pertinentes a estes tributos.

Subsidiariamente, argumenta a constitucionalidade do art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718/1998 e requer que sejam excluídos da base de cálculo do PIS e COFINS os valores do ICMS e de todas as receitas que não sejam operacionais.

e) Nos itens 2.4 e 2.5 apresenta extensa argumentação contrária à incidência dos juros moratórios e multa de ofício. Nesse particular, requer (ver fls. 816/817), verbis:

- "sejam aplicados aos débitos juros de 1% (um por cento ao mês) ao invés da SELIC, e, determinada a exclusão do cálculo dos valores exigidos no auto de infração a aplicação da taxa SELIC ou correção monetária e juros".*

- "seja determinada a supressão da penalidade punitiva de 75% (setenta e cinco por cento), uma vez que inexistiu falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração inexata, nos termos do artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96, na redação dada pela Lei nº 11.488/2007";*

- "seja determinada a supressão da penalidade de 150% (cento e cinqüenta por cento), em razão da ausência de comprovação do inequívoco intuito de fraude, nos termos do artigo 44, §1º, da Lei nº 9.430/96, na redação dada pela Lei nº 11.488/2007".*

DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

A decisão de primeiro grau (fls. 974-981) deu provimento parcial à impugnação nos termos que se seguem.

Exclusão do Simples

Com base no art. 195 do Decreto nº 3000/99 - Regulamento do Imposto de Renda -, que reproduz o art. 14 da Lei 9.317/96, considerou ter sido caracterizada a hipótese legal de exclusão do regime favorecido, qual seja, a prática reiterada de infração à legislação

tributária. No presente feito, o contribuinte ofereceu ilegalmente apenas a diferença de valores dos fretes pagos e os subcontratados.

O objeto social da contribuinte é "exploração do ramo de transporte de carga e geral" e age em consonância com tal objeto, isto é, vende serviços de transporte de carga. Também é incontrovertido que os serviços são realizados em nome da autuada. Pelos elementos juntados aos autos, em especial, os livros de ICMS, tal prática foi executada repetidas vezes, ao menos, desde janeiro de 2004, marco temporal definido como início para fins de exclusão do regime favorecido.

Efeitos da exclusão

A autoridade julgadora também não acatou a alegação de que a exclusão só poderia surtir efeitos a partir do julgamento definitivo do processo nº 13016.000973/2008-87 (neste processo, apensado ao presente feito, consta o ato de exclusão do Simples), pois não está de acordo no a Lei nº 9.317/96. Ademais, informa que o decisão abarca o questionamento do próprio ato de exclusão, além da autuação.

Nulidade do auto de infração

Refuta a alegação de que o auto de infração seria nulo por não ter cumprido requisitos previstos no Decreto nº 70.235/72, ao verificar que os argumentos apresentados (como falta de indicação da base de cálculo) não encontram amparo no feito.

Arbitramento

Também não acatou a contestação relativa ao arbitramento, uma vez que este foi realizado segundo os preceitos legais (art. 530, III, do RIR/99). No caso, a contribuinte não só deixou de apresentar à autoridade fiscal os livros obrigatórios, como limitou-se a argumentar que estes teriam se extraviado.

Omissão de receitas

Manteve o lançamento de omissão de receitas por considerar que inexiste previsão para considerar como receita apenas a diferença entre os valores recebidos a título de frete contratados e aqueles pagos por subcontratação.

Pelas provas dos autos, a relação contratual se dava entre a contribuinte e os tomadores de serviços e não entre estes e os prestadores subcontratados.

Incorrências da base de cálculo

Refutou as alegações de incorrências da base de cálculo, pois o auto de infração foi realizado em consonância com os documentos apresentados pelo próprio contribuinte, como DIPJ e Livro de Apuração do ICMS, onde não constam descontos incondicionais, vendas canceladas, nem impostos não cumulativos cobrados destacadamente.

PIS e Cofins

Deixou de enfrentar alegações de constitucionalidade do PIS e da Cofins, por considerar que não possui tal competência.

Ademais, rejeitou também a exclusão do ICMS da base de cálculo dessas contribuições por falta de previsão legal.

Pagamentos na sistemática do SIMPLES

Acatou os pagamentos feitos na sistemática do simples, mas apenas em relação às parcelas atinentes a cada um dos tributos lançados, ou seja, a parcela do IRPJ com o IRPJ e assim, sucessivamente.

Multa qualificada

Afastou a qualificadora da multa, reduzindo-a ao patamar de 75 por considerar que inexistiu o intuito de fraude.

Rejeitou a alegação de proibição ao confisco por a considerar de índole constitucional.

Juros de mora

Também refutou as alegações contra a incidência dos juros moratórios pelo índice SELIC, uma vez que há previsão legal para tal imposição.

RECURSO VOLUNTÁRIO

O contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 992/1024), em que repisa os seguintes argumentos aduzidos na peça impugnatória:

a) não é devida a exclusão do simples nacional, uma vez que a posição da DRJ sobre a questão principal da omissão de receita não é definitiva. Assim, uma vez reformada a decisão, os efeitos devem ser retroativos;

b) Defende, com base em doutrina e jurisprudência, que os valores repassados a título de fretes subcontratados não compõem o conceito de receita bruta;

c) reitera a alegação de que a autoridade fiscal não deduziu da receita bruta valores previstos na legislação: vendas canceladas, descontos incondicionais e impostos não cumulativos destacados. Ademais, não deveria se submeter ao adicional do IRPJ por não ter ultrapassado o limite legal;

d) Pede a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e Cofins;

e) Aduz a não incidência do PIS e da Cofins sobre receitas financeiras, não operacionais e ganhos de capital;

f) Contesta os juros Selic no patamar acima de 1% mensal e a multa por seu caráter confiscatório.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator

Exclusão do Simples e efeitos da exclusão

Não reiterou a alegação de não ter ocorrido a prática reiterada de infrações à legislação tributária. Trouxe apenas o argumento de que a decisão da DRJ não é definitiva e, assim, caso venha a ser reformada, os efeitos devem ser retroativos.

De fato, uma vez afastada a exclusão do simples, o auto de infração perece integralmente. No entanto, essa não é a conclusão a que chegamos.

Conceito de receita bruta

O recorrente aduz que o valor dos fretes repassados a terceiros não compõe o conceito de receita bruta.

Para tal, começa a expor que a Constituição Federal está no ápice do ordenamento jurídico. Nela, consta o princípio da legalidade tributária. Ademais, o conceito de receita bruta deve ser aferido segundo uma ótica constitucional. Assim, a receita deve evidenciar capacidade contributiva objetiva. Desse modo, nem todo ingresso de recursos deve ser conceituado como receita, pois não representa capacidade contributiva. Devem, pois, possuir as características da titularidade, disponibilidade e definitividade, o que não ocorreu no presente caso, pois a maior parte dos valores eram repassados a terceiros.

Ora, a defesa se esforça retoricamente para descharacterizar os valores pagos a terceiros subcontratados como receita própria da contribuinte.

Nada obstante, tal alegação não pode prosperar, uma vez que inexistia relação jurídica estabelecida entre os tomadores de serviço e os transportadoras sub contratados. A defesa nem sequer alega que tal relação existia.

Os ingressos na sua contabilidade eram recursos próprios, portanto. Dessa forma, caracterizaram-se como receita. Afinal, a contribuinte se obrigava à prestação de serviço e a subcontratação decorria de mera liberalidade sua.

Sobre esse tema específico, o CARF inclusive já se posicionou, como bem apontado pela decisão recorrida:

RECEITAS DE CONTRATOS DE TRANSPORTE. SUBCONTRATAÇÃO DO SERVIÇO. INEXISTÊNCIA DE CONTRATO DE AGENCIAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS VALORES RELATIVOS À SUBCONTRATAÇÃO. Inexiste agenciamento nos casos em que a prestadora de serviços de transporte contrata, em seu nome, serviços de transporte de terceiros para cumprir o contrato firmado com o tomador de serviço, configurando-se como faturamento o valor integral do primeiro contrato. (AC 202-16490, de 10/08/2005).

A omissão de receita está plenamente caracterizada e, dessa forma, a exclusão do Simples deve ser mantida.

Do arbitramento

Com relação ao arbitramento, reitera as alegações da impugnação de que a autoridade fiscal não promoveu os descontos permitidos na legislação (vendas cancelas, descontos incondicionais e impostos não cumulativos, e as subcontratações). Ademais, não se aplica o adicional de alíquota do IRPJ, pois não excedeu o montante em cada trimestre de R\$ 60.000,00.

É oportuno destacar que o recurso não tece nenhuma linha acerca dos fundamentos da decisão na parte em que trata desses temas. Abaixo, reproduzo a referida decisão:

Igualmente improcedentes as alegações pertinentes a eventuais incorreções nas bases de cálculo apuradas de ofício. O valor da receita bruta foi extraído diretamente dos livros "Registro de Saídas" do ICMS e cotejados com os valores declarados em DIPJ. Se não, vejamos como exemplo o mês de janeiro de 2004:

À fl. 83, temos a informação do total de receitas do mês: R\$330.453,27.

Esse é exatamente o valor transferido para a planilha de fl. 13. Já a receita declarada à RFB (R\$29.319,89) está informada na declaração de rendimentos de fl. 27.

A diferença entre esses dois valores (R\$301.133,38), que configura a parcela de receitas omitidas (ver fl. 13), está devidamente registrada nos correspondentes autos de infração.

No caso do lançamento do IRPJ, o valor de R\$301.133,38 (receitas omitidas) está registrado à fl. 674, enquanto o valor de R\$29.319,89 (receitas declaradas) está informado à fl. 677.

Não há registro, nos livros examinados, de "vendas canceladas, descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente", restando insubstancial a alegação de que tais parcelas não foram deduzidas pela fiscalização.

Quanto ao adicional do imposto de renda, vale destacar que os cálculos indicados no auto de infração (ver fls. 682) foram

realizados em conformidade com o art. 542 do RIR199, que prevê a incidência da alíquota de 10% sobre a base de cálculo que exceder o valor resultante da multiplicação de vinte mil reais pelo número de meses do respectivo período de apuração. Como cada período de apuração é trimestral, o valor de referência é R\$60.000,00. Assim, para o mês de janeiro de 2004, temos um lucro arbitrado de R\$103.467,69 (ver cálculo à fl. 681), resultando em um adicional total de R\$4.346,76(R\$3.369,78 mais R\$976,98, conforme indicado à fl. 682).

Esses fundamentos não foram infirmados pela recorrente, a qual, reiteramos, limitou-se a aduzir argumentos genéricos da impugnação.

A decisão deve, pois, ser mantida pelos seus próprios fundamentos.

Exclusão do ICMS da base de cálculo do Pis e da Cofins

A exclusão do ICMS das bases de cálculo é tema de índole constitucional, em relação ao qual este colegiado não possui competência para apreciar, conforme Súmula Vinculante nº 2:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Exclusão da incidência do PIS/Cofins sobre receitas não operacionais

A recorrente alega que devem ser excluídas da incidência do PIS e da Cofins as receitas financeiras, não operacionais e os ganhos de capital.

Nada obstante, sua alegação não guarda relação com a infração caracterizada no auto de infração e, portanto, deve ser rechaçada.

Juros Selic e caráter confiscatório da multa

A contestação relativa ao patamar de juros e percentual de multa com base no argumento de ferir o preceito do não confisco também assume índole de controle de constitucionalidade, que é vedado ao julgador administrativo, conforme a Súmula vinculante CARF nº 2 já transcrita.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

