



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13896.000568/2010-15
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-005.547 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de agosto de 2021
Recorrente RAMED GERENCIAMENTO DE PLANOS DE SAUDE LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

NULIDADE. VÍCIO SANÁVEL.

Não acarretam nulidade os vícios sanáveis e que não influem na solução do litígio.

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

Ano-calendário: 2005

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS/PASEP. COFINS.

Lavrado o Auto de Infração principal, devem também ser lavrados os Autos reflexos, devendo as exigências reflexas seguirem a mesma orientação decisória daquela da qual decorrem.

PIS/PASEP E COFINS. REGIME DE APURAÇÃO.

As contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins sujeitam-se ao regime mensal de apuração, nos termos da legislação. Retifica-se o erro constatado na indicação do valor tributável, pelo uso indevido do regime trimestral, ajustando-se a base de cálculo dos fatos geradores expressamente identificados no lançamento para o regime mensal, com base nos demonstrativos que acompanham o auto de infração.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. FALTA DE ATENDIMENTO A INTIMAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 96.

A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração, levantada pela relatora, que restou acompanhada pelos Conselheiros Marcelo José Luz de Macedo e pelo Conselheiro Lucas Esteves Borges. Assim,

votaram por rejeitar a preliminar os Conselheiros Giovana Pereira de Paiva Leite, José Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Rafael Taranto Malheiros e Heitor de Souza Lima Junior (Presidente). Quanto ao mérito: a) Por maioria de votos, manter os lançamentos de PIS e COFINS vencidos a relatora e o Conselheiro Marcelo José Luz de Macedo, que afastavam o lançamento quanto a tais contribuições; b) Quanto ao agravamento da multa, em face do empate no julgamento, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, afastar o agravamento da multa. Vencidos os Conselheiros Giovana Pereira de Paiva Leite, Lizandro Rodrigues de Sousa, Rafael Taranto Malheiros e Heitor de Souza Lima Junior (Presidente), que mantinham a multa agravada. Designado para redigir o Voto Vencedor quanto à preliminar de nulidade e quanto aos lançamentos de PIS e COFINS o Conselheiro Rafael Taranto Malheiros.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Bianca Felicia Rothschild - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, José Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Bianca Felícia Rothschild, Rafael Taranto Malheiro, Lucas Esteves Borges, Marcelo Jose Luz de Macedo e Heitor de Souza Lima Junior (Presidente).

Relatório

Inicialmente, adota-se parte do relatório da decisão recorrida, o qual bem retrata os fatos ocorridos e os fundamentos adotados até então:

Trata-se dos Autos de Infração relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição ao Programa de Integração Social - PIS e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, lavrados em 30/03/2010, que formalizaram o crédito tributário contra a contribuinte em epígrafe no valor total de R\$ 559.294,83, incluindo multa de ofício proporcional, bem como juros de mora calculados até 26/02/2010, conforme discriminado na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do IRPJ (principal), de fls. 666/667:

"Razão do arbitramento no(s) período(s): 03/2005 06/2005 09/2005 12/2005 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:

A partir de 01/04/1999

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

001 — RECEITA OPERACIONAL OMITIDA (ATIVIDADE NÃO IMOBILIÁRIA) PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS GERAIS

Omissão de receitas de prestação de serviços gerais configuradas nas notas fiscais de serviços prestados que foram emitidas As operadoras de plano de Saúde UNIMED PAULISTANA e MEDIAL SAÚDE, e ainda as diferenças apuradas na DIRF comparativamente aos rendimentos declarado na DIPJ, conforme demonstrado em planilhas e descritos os fatos no Termo de Constatação e Encerramento da Fiscalização, que passa a fazer parte integrante do presente Auto de Infração.

Fato gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa (%)
31/03/2005	R\$ 24.000,00	225,00
30/06/2005	R\$ 120.000,00	225,00
30/09/2005	R\$ 363.000,00	225,00
31/12/2005	R\$ 5.857,29	75,00
31/12/2005	R\$ 631.700,00	225,00

Enquadramento legal: Arts. 532 e 537 do RIR/99.

002 — APURAÇÃO INCORRETA DO IMPOSTO FALTA E/OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA

Diferença de Imposto de Renda Pessoa Jurídica devido, tendo em vista a aplicação da alíquota de 16% para o tributo recolhido no 1º e 2º trimestre, sendo o correto a aplicação da alíquota de 32% incidentes sobre a receita bruta apurada.

31/03/2005	R\$	507,89	75,00
30/06/2005	R\$	2.388,82	75,00

Enquadramento legal: Arts. 530, 541 e 841, incisos I e IV, do RIR/99."

O citado Termo de Verificação Fiscal e Encerramento da Fiscalização assim discrimina a infração (fis. 652/657):

"Procedimento fiscal relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica do ano calendário 2005, exercício 2006, determinado no Mandado de Procedimento Fiscal - MPF em epígrafe e realizado junto ao contribuinte acima identificado, no sentido de apurar eventuais irregularidades na Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - DIPJ do exercício, tendo em vista as divergências verificadas nos rendimentos tributáveis declarados na DIPJ, em confronto com os valores constantes das Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF(s) apresentadas pelas fontes pagadoras desses rendimentos.

Deu-se início à fiscalização em 10/08/08, diligenciando-se no domicílio fiscal do contribuinte para a lavratura e ciência ao contribuinte do Termo de Início do Procedimento Fiscal. No entanto, no imóvel constituído como seu domicílio fiscal, constatou-se tratar-se de residência desocupada. Em consulta acerca da localização da empresa no estabelecimento comercial contíguo, de nº 45-A, obteve-se a informação de que os representantes da empresa seriam desconhecidos, bem como que as correspondências destinadas ao nº 45 seriam entregues ao Sr. DOUGLAS.

Dessa forma, deu-se ciência em 13/08/08 do Termo de Início do Procedimento Fiscal, via postal, intimando o sujeito passivo a apresentar, no prazo de 20 (vinte) dias, contados a partir da ciência e recebimento do referido Termo, os livros fiscais e comerciais, talonários de Notas Fiscais de Serviços Prestados e demais documentos que comprovem os serviços prestados.

Em atendimento, o contribuinte, através do representante legal, Sr. OSNI JOSE DA ROSA, CPF nº 938.615.918-04, compareceu em 28/08/08 e apresentou os talonários de notas fiscais emitidas em 2005, cópia do contrato social – Instrumento Particular de Contrato Social de 16/01/04 e do Instrumento de Alteração de Contrato Social de 20/04/04 e livro fiscal nº 1 - Registro de Notas Fiscais de Serviços Prestados.

Em 13/10/08, deu-se ciência ao contribuinte do Termo de Ciência e de Continuação de Procedimento Fiscal de 10/10/08.

A ação fiscal prosseguiu-se com o envio de diversos termos lavrados e enviados ao contribuinte, objetivando analisar as documentações de manutenção obrigatória para a DIPJ apresentada pelo Lucro Presumido, prevista no Regulamento do Imposto de Renda - RIR199, conforme a seguir relacionado:

- Em 05/12/08, o contribuinte recebeu o Termo de Intimação Fiscal de 02/12/08, intimando-o a apresentar os elementos que haviam sido solicitados no Termo de Início do Procedimento Fiscal, ou seja, a escrituração contábil com os respectivos documentos ou o Livro Caixa, inclusive as movimentações bancárias;

- Em 30/01/09, o sujeito passivo recebeu o Termo de Intimação Fiscal de 27/01/09, que reiterou a apresentação dos elementos solicitados no Termo de Intimação Fiscal de 05/12/08 por não atendido. No referido Termo, foi concedido o prazo de 10 (dez) dias, contados a partir da ciência, para apresentação dos seguintes elementos:

Livro Diário e Razão ou o Livro Caixa com os respectivos comprovantes. Foi também comunicado ao Contribuinte que a falta de apresentação da escrituração contábil e ou livro caixa, poderia implicar no arbitramento do lucro nos termos do artigo 530, inciso III do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000/99 (RIR/99).

Entretanto, não houve manifestação do contribuinte.

- Em 17/03/09, o fiscalizado tomou ciência do Termo de Reintimação Fiscal de 12/03/09, ficando intimado novamente a apresentar, no prazo de 10 (dez) dias, os elementos já solicitados nos termos anteriores, acrescidos dos contratos de prestação de serviços lavrados com as operadoras de plano de saúde. O contribuinte foi ainda comunicado novamente que a inobservância do inciso I ou § único do artigo 527 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR199), poderia, resultar no arbitramento do lucro para a apuração dos tributos devidos.

- Em 29/04/09, foi lavrado o Termo de Devolução de Documentos, sendo devolvidos ao representante do contribuinte os talondrios de Notas Fiscais de Serviços, série "A", numeradas de 000001 a 300, observando-se que foram emitidas As notas fiscais no período de 2005, de 000001 a 000295, e o Livro Registro de Notas Fiscais de Serviços, nº 01, contendo 50 folhas.

- Em 22/05/09, o sujeito passivo, recepcionou o Termo de Reintimação Fiscal de 18/05/09, intimando-o a apresentar no prazo de 10 (dez) dias, os elementos a seguir relacionados:

1- Escrituração contábil e/ou Livro Caixa, já solicitados nos Termos de Intimação anteriores e ainda não-apresentados;

2- Comprovante de repasses de valores aos vendedores de planos de saúde pela RAMED, nos casos em que resultaram na emissão de notas fiscais As operadoras de plano de saúde;

3- Talondrios de Notas Fiscais emitidas por RAMED CORRETORA DE SEGUROS DE VIDA LTDA, CNPJ no 67.225.292/0001-31. Embora não houve manifestação do contribuinte, esclarecemos que a presente solicitação, a priori, foi necessária para averiguar o motivo pelo qual as empresas diligenciadas UNIODONTO, MEDIAL e UNIMED PAULISTANA, enviaram também as cópias das notas fiscais da RAMED CORRETORA DE SEGUROS DE VIDA LTDA. insinuando que as referidas notas fiscais estariam também inclusas na DIRF(s) da RAMED GERENCIAMENTO DE PLANOS DE SADDE LTDA., haja vista as discrepâncias nos valores declarados na DIPJ, comparativamente os rendimentos informados pela MEDIAL e UNIMED PAULISTANA. Novamente, o contribuinte foi alertado sobre a obrigatoriedade da apresentação da escrituração contábil e/ou Livro Caixa, nos termos do artigo 527 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000/99 (RIR199), transcrito a seguir:

"Art. 527 do RIR/99 - A pessoa jurídica habilitada a opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45):

I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

...

III - em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

Parágrafo único: O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que no decorrer do ano-calendário, mantiver Livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda movimentação financeira, inclusive bancária (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45, parágrafo

Parágrafo único. O disposto no inciso I deste artigo não se aplica et Pessoa Jurídica, que no decorrer do ano-calendário, mantiver Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária (Lei 8.981/95, art. 45 sç único)."

- Em 22/07/09, o contribuinte teve ciência do Termo de Intimação Fiscal de 20/07/09, intimando-o a reapresentar, no prazo de 05 (cinco) dias, os talondrios de Notas Fiscais de Serviços que foram devolvidos em 29/04/09, através do Termo de Devolução de Documentos;

- Em 06/10/09, o sujeito passivo recebeu o Termo de Ciência e Continuação de Procedimento Fiscal e de Reintimação Fiscal de 01/10/09, reiterando a intimação para apresentar o talondrio de Notas Fiscais de Serviços ou as cópias autenticadas, devolvidos em 29/04/09, com a lavratura do Termo de Devolução de Documentos;

- Em 11/01/2010, a empresa foi cientificada do Termo de Reintimação Fiscal e de Continuação do Procedimento Fiscal de 06/01/2010, reintimando-o a apresentar as notas fiscais emitidas no período de 2005; livros contábeis e/ou Livro Caixa, inclusive a movimentação bancária, e comunicando a aplicação da multa de ofício nos termos do artigo 959 do Regulamento, do Imposto de Renda, pela não apresentação dos elementos que foram solicitados no curso da ação fiscal.

- Em 10/02/2010, o contribuinte recebeu o Termo de Ciência e Continuação de Procedimento Fiscal e de Reintimação Fiscal de 03/02/2010, intimando-o a apresentar no prazo de 20 (vinte dias), contados a partir da ciência e recebimento deste Termo, demonstrativo contendo a descrição e o valor da totalidade dos bens e direitos pertencentes ao patrimônio da empresa.

- Em 05/03/2010, o sujeito passivo recebeu o Termo de Ciência e Continuação de Procedimento Fiscal e de Reintimação Fiscal, de 02/03/2010, intimando-o a apresentar no prazo de 10 (dez) dias os mesmos elementos solicitados no Termo anterior, comunicando oportunamente a alteração da data da lavratura do Termo, de 03/01/2010 para 02/03/2010.

Observe-se que o contribuinte, no curso da ação fiscal, embora tenha recebido diversas intimações para a apresentação de livros e documentos, considerados de manutenção obrigatória conforme previsto no art. 527 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), não se manifestou e tampouco apresentou tais elementos.

Embora intimado e reintimado, o contribuinte não reapresentou os talondrios de notas fiscais de serviços prestados que haviam sido devolvidos ao contribuinte conforme o Termo de Devolução de Documentos em 29/04/08. Todavia, a ausência desses documentos não prejudicou a apuração das irregularidades praticadas para fins de comprovação do ilícito e de constituição do crédito tributário decorrente da omissão de receitas, conforme os fatos apurados e demonstrados no decorrer da ação fiscal.

Dessa forma, os fatos acima mencionados passam a ser comprovados através da escrituração das notas fiscais no Livro Registro de Notas Fiscais de Serviços Prestados, cujos valores foram identificados por destinatários, conforme demonstrado

nos anexos II e VI, que passam a fazer parte integrante do presente Termo de Verificação e Encerramento da Fiscalização.

DAS INFORMAÇÕES FORNECIDAS PELAS EMPRESAS DILIGENCIADAS

Previamente constatadas divergências entre a receita declarada pelo contribuinte e os valores de rendimentos pagos pelas fontes pagadoras, conforme informações constantes das Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF(s) apresentadas, justificou-se a expedição em 11/12/08 de Mandados de Procedimento Fiscal - Diligência para as operadoras de planos de saúde abaixo relacionadas, sendo solicitados diversos documentos e elementos, tais como as vias das notas fiscais que foram emitidas pela fiscalizada, os comprovantes de pagamentos e os contratos assinados para execução da prestação de serviços:

-MPF 0812800.00565/08 - UNIMED PAULISTANA SOC. COOP. DE TRABALHO MÉDICO

- MPF 0812800.00566/08 - UNIODONTO DE SÃO PAULO COOPERATIVA ODONTOLÓGICA

- MPF 0812800.00567/08 - LS SAÚDE SERVIÇOS MÉDICOS S/A

- MPF 0812800.00568/08 - DIVICOM ASSESSORIA E NEGÓCIOS

- MPF 0812800.00569/08 - AMIL ASSISTÊNCIA MÉDICA INTERNACIONAL LTDA

- MPF 0812800.00570/08 - MEDIAL SAÚDE S/A

Nas DIRF(s) das empresas acima identificadas foram informados os seguintes valores de rendimentos pagos ao contribuinte:

MPF	UNIMED.	MEDIAL	UNIODONTO	CONVERGENTE	AMIL	DIVCOM	LS SAÚDE .
RENDIM	778.419,55	614.218,39	33.678,00	983,25	75.243,21	S/DIRF	S/DIRF
IRRF	11.619,45	9.128,57	505,18	12,67	1.031,35	S/DIRF	S/DIRF
CONTRIB	114.460,59	140.060,76	29.678,00	983,25	73.396,22	S/DIRF	S/DIRF

Das empresas acima relacionadas e diligenciadas, LS SAÚDE e DIVCOM não foram localizadas, bem como não apresentaram DIRF. A diligenciada AMIL não atendeu ao Termo de Intimação, assim a diferença apurada, de R\$ 1.846,99, foi considerada rendimento omitido no 4º trimestre, bem como a diferença de R\$ 4.000,00 apurada na DIRF apresentada pela fonte pagadora UNIODONTO.

Procedida a análise nos documentos inicialmente enviados pelas operadoras de plano de saúde, UNIODONTO, MEDIAL SAÚDE e UNIMED PAULISTANA, concomitantemente com os valores registrados no Livro Registro de Notas Fiscais de Serviços Prestados, constatamos irregularidades nos documentos que foram emitidos pela fiscalizada e destinados as operadoras de plano de saúde MEDIAL SAUDE e UNWED PAULISTANA, que ensejaram o prosseguimento da diligência fiscal no sentido de obter as vias originais ou cópias autenticadas destes documentos e dos

respectivos pagamentos desses valores, para fins de comprovação da prática do ilícito de omissão de receitas pela fiscalizada.

Embora as empresas diligenciadas que atenderam o Termo de Intimação Fiscal, ou seja, UNIODONTO, MEDIAL SAÚDE e UNIMED PAULISTANA, tenham apresentado também as documentações e comprovantes de pagamentos da RAMED CORRETORA DE SEGURO DE VIDA LTDA, as análises comprovaram que não ocorreu duplicidade na inclusão de rendimentos, o que resultaria na majoração de receitas da fiscalizada, conforme demonstrado no ANEXO I, que passa a fazer parte do presente Termo de Encerramento da Fiscalização.

Relativamente as informações e documentações obtidas das empresas diligenciadas, UNIODONTO, MEDIAL SAÚDE e UNIMED PAULISTANA, constatamos a necessidade na obtenção de documentação de interesse da fiscalização das operadoras de plano de saúde MEDIAL SAÚDE e UNIMED PAULISTANA, conforme os fatos a seguir descritos.

- MEDIAL SAÚDE - Em 15/01/09, na qualidade de empresa diligenciada, recebeu o Termo de Diligência Fiscal - Solicitação de Documentos de 09/01/09 e apresentou apenas relação de valores pagos no período de 2005, e que totalizaram o montante de R\$ 633.186,93. Declarou ainda que efetuou as retenções do IRRF, PIS, COFINS e CSLL, na data do pagamento das faturas.

Portanto, tendo em vista a divergência com o valor informado na DIRF de R\$ 614.218,39, foram solicitados novos esclarecimentos o envio do Termo de Intimação Fiscal de 17/03/09, bem como as notas fiscais com os respectivos comprovantes de pagamentos. Decorrido o prazo, a diligenciada não apresentou os elementos solicitados no Termo.

Em 22/07/09 a diligenciada recebeu o Termo de Intimação Fiscal de 20/07/09, para a apresentação das vias originais das notas fiscais emitidas pela fiscalizada RAMED GERENCIAMENTO DE PLANO DE SAÚDE, ou cópias autenticadas. Em atendimento, apresentou em 26/08/09 as cópias autenticadas de parte das notas fiscais bem como planilha anexa identificando o nº da NF, data da emissão e o valor.

- UNIMED PAULISTANA- Em 15/01/09, recebeu o Termo de Diligência Fiscal - Solicitação de Documentos de 09/01/09 e em atendimento, protocolou em 09/02/09, as cópias das notas fiscais com os comprovantes de pagamentos, esclarecendo que não foram localizadas todas as notas fiscais emitidas no período de 2005.

Entretanto, por terem sido enviados também documentos pertinentes A. RAMED CORRETORA DE SEGUROS DE VIDA, o que ensejou a averiguação dos valores efetivamente pertencentes à fiscalizada, ou seja, se não teriam sido incluídos em duplicidade os rendimentos pagos à corretora de seguros na DIRF da RAMED GERENCIAMENTO DE PLANO DE SAÚDE, motivo pelo qual solicitou-se informação dos valores efetivamente pertencentes à empresa sob ação fiscal, através do Termo de Intimação Fiscal de 16/03/09, tendo sido recebida a correspondência em 19/03/09.

Em 22/07/09, a diligenciada teve ciência do Termo de Intimação Fiscal de 20/07/09, ficando intimada a apresentar as vias originais das notas fiscais emitidas pela fiscalizada RAMED GERENCIAMENTO DE PLANO DE SAÚDE, ou cópias autenticadas. Em 26/08/09, apresentou as cópias autenticadas das notas fiscais, anexas planilha identificando o nº da NF, data da emissão e o valor.

INFRAÇÕES APURADAS NA DIPJ

Apuramos irregularidades, configuradas na omissão de receitas e insuficiência de recolhimento do imposto na DIPJ do exercício, declarado pelo Lucro Presumido, conforme a seguir descrito:

1) - Diferença do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ devido no 1º e 2º trimestre de 2005, por ter sido recolhido o tributo com a aplicação da alíquota de 16% sobre a receita bruta, quando a alíquota a ser aplicada era de 32%, de acordo com atividade exercida, nos termos do artigo 519, §1º, inciso III, letra a, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000/99 (RIR/99), por tratar-se de empresa exclusivamente prestadora de serviços. Portanto, sobre a mesma base de cálculo já tributada à alíquota de 16%, ou seja, no 1º trimestre, de R\$ 15.115,93 e no 2º trimestre, de R\$ 71.096,04, deverá ser apurado o valor da diferença do imposto devido; (negrejou-se)

2) - Omissão de receitas, de acordo com a DIRF da fonte pagadora UNIODONTO, de R\$ 4.000,00: na DIRF constou o pagamento de rendimentos no valor de R\$ 33.678,00 e o contribuinte ofereceu A. tributação o montante de R\$ 29.678,00.

3) - Omissão de receitas recebidas da AMIL, conforme a DIRF apresentada pela fonte pagadora, tendo sido apurada a diferença de R\$ 1.846,99 (sic): valor informado na DIRF, de R\$ 75.243,21, e receita oferecida à tributação de R\$ 73.385,92.

4) - Omissão de receitas apurada nas vias das notas fiscais apresentadas pelas operadoras de plano de saúde, conforme o demonstrativo Anexo VII:

4.1- UNIMED PAULISTANA: 3º trimestre R\$ 245.000,00 e no 4º trimestre de R\$ 419.700,00;

4.2- MEDIAL SAÚDE: 1º trimestre, R\$ 24.000,00; 2º trimestre, R\$ 120.000,00; 3º trimestre, R\$ 118.000,00 e no 4º trimestre, R\$ 212.000,00.

DA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Diante do acima exposto, será constituído de ofício o crédito tributário sobre as irregularidades apuradas, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e aos seus reflexos de PIS, COFINS e CSLL. O valor do IRPJ devido será calculado sobre o lucro arbitrado, conforme disposto no artigo 530 do Regulamento do Imposto de Renda, abaixo transcrito, tributando-se a pessoa jurídica pelo regime de arbitramento do lucro, decorrente da falta de apresentação de escrituração contábil nos termos da legislação comercial ou Livro Caixa, conforme disposto no art. 527, inciso I, § único, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000/99 (RIR-99).

"Art. 530 do RIR/99 - O imposto devido trimestralmente, no decorrer do ano calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei 8.981/95, art. 47, e Lei 9.430/96, art. 1º):

I (.)

II (..)

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 do RIR/99 (lucro Presumido)"

E ainda, conforme disposto no art. 16 da Lei 9.249/95, c/c art. 27 da Lei 9.430/96 (art. 41 da IN SRF nº 93/97), o lucro arbitrado deverá ser determinado

mediante a utilização do percentual de 38,4% sobre as omissões de receitas de prestação de serviços.

As multas de lançamento de ofício foram aplicadas nos termos do art. 44, inciso I e § 1º (75%) e § 2º, inciso III (225%), da Lei nº 9.430/96, com as alterações promovidas pela Lei nº 11.488 de 15/06/07, utilizando-se a alíquota de 75% sobre as faltas de recolhimento de imposto e contribuições decorrentes da aplicação de alíquota inexata e sobre a omissão apurada na DIRF(s) das fonte pagadoras UNIODONTO e AMIL, empregando-se a multa de ofício qualificada de 150%, sobre as omissões dolosas de receitas de prestação de serviços, com evidente intuito de fraude, apuradas com base nas notas fiscais emitidas pelo próprio contribuinte e fornecidas pelas fontes pagadoras, agravada em 50% pela falta de atendimento as intimações, de acordo com o disposto nos artigos 957 e 959 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99):

"Art. 957 do RIR/99 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto (Lei 9.430/96, art. 44):

I- de setenta e cinco por cento nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II- de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Art. 959 do RIR/99 - As multas a que se referem os incisos I e II do art. 957 passarão a ser de cento e doze e meio por cento e de duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para (Lei nº 9.430/96, art. 44, § 2º, e Lei nº 9.532/97, art. 70, I):

I prestar esclarecimentos;

II- apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 265 e 266;

III - apresentara documentação técnica de que trata o art. 267."

Fica caracterizado o evidente intuito de fraude na conduta adotada pelo contribuinte, de deixar sistematicamente de oferecer à tributação parte significativa das suas receitas de prestação de serviços auferidas, constantes das notas fiscais emitidas pelo próprio contribuinte e fornecidas pelos tomadores dos serviços. Cabe ressaltar que fraude, conforme definido no art. 72 da Lei 4.502/64: "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 a sua características essenciais de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento".

Passam a fazer parte integrante do presente Termo de Verificação e Encerramento da Fiscalização os Anexos:

I - Demonstrativo de Notas Fiscais emitidas e registradas no Livro Fiscal;

II - Demonstrativo de Notas Fiscais emitidas e confrontadas com os valores declarados na DIPJ;

III - Demonstrativo das Notas Fiscais emitidas e confrontadas com as DIRF da fonte pagadora MEDIAL SAÚDE;

IV - Demonstrativo das Notas Fiscais emitidas e confrontadas com a DIRF da fonte pagadora UNIMED PAULISTANA;.

V - Demonstrativo das Notas Fiscais emitidas e confrontadas com a DIRF da fonte pagadora UNIODONTO;

VI - Demonstrativo das Notas Fiscais emitidas e confrontadas com a DIRF da fonte pagadora AMIL;

VII - Demonstrativo das diferenças apuradas através das Notas Fiscais escrituradas e confrontadas com as cópias das notas fiscais autenticadas e com os valores relacionados como efetivamente pagos pelas fontes pagadoras MEDIAL SAUDE e UNIMED PAULISTANA, diferença considerada omissão de receita, conforme a DIRF, das fontes pagadoras AMIL e UNIODONTO e os valores do Imposto de Renda Retido na Fonte, correspondente as diferenças constante na DIPJ e DIRF das fontes pagadoras.

E, para constar e surtir os efeitos legais, lavramos o presente Termo, em 03 (três) vias de igual forma e teor, assinadas pela Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil e pelo contribuinte ou representante legal do sujeito passivo que recebe uma das vias."

Foram lavrados Termos de Sujeição Passiva Solidária estendendo a responsabilidade pelo crédito tributário constituído as pessoas físicas de Camila Alejandra Henriques Oyarce, CPF 223.957.028-89 (fls. 692/693), e Raul Etíel Navarrete Gonzáles, CPF 938.616.918-04 (fls. 695/696), ambos com idênticos fundamentos, abaixo reproduzidos:

"A fiscalizada foi constituída em 16/01/2004 e registrado o Instrumento Particular de Contrato Social no 4º Registro de Pessoas Jurídicas em 01/02/2004, sob o nº 478435 e em 14/06/04 e sob o nº 484396 a alteração de contrato Social, com a seguinte participação societária: RAUL ETIEL NAVARRETE GONZALES e CAMILA ALEJANDRA HENRIQUES OYARCE.

De acordo com os §§ 1º e 4º do Capítulo III, no tópico "Da Administração" do Instrumento Particular de Contrato Social, registrado em 01/02/2004 no 4º Registro de Pessoas Jurídicas, nº 478435 e do Instrumento de Alteração de Contrato Social de 14/06/2004, nº 484396: 1º) o sócio acima identificado, tem os poderes gerais para praticar todos os atos pertinentes à gestão da sociedade, mas a assinatura isolada de qualquer deles não obriga a sociedade perante terceiros e 4º) Os Administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções.

Ante o exposto, restou caracterizada a sujeição passiva solidária nos termos do art. 135 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional).

"Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: (I)...; (II)... e (III) — os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado".

Fica o sujeito passivo solidário supra mencionado CIENTIFICADO da exigência tributária de que trata o Auto de Infração lavrado relativamente aos tributos IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA e REFLEXOS na data de 01/04/2010, contra o sujeito passivo acima referido, cujas cópias, juntamente com o presente Termo são entregues neste ato.

O sujeito passivo poderá verificar a autenticidade do Mandado de Procedimento Fiscal utilizando o programa Consulta Mandado de Procedimento Fiscal, disponível

na página da Secretaria da Receita Federal do Brasil na internet, www.receita.fazenda.gov.br, onde deverão ser informados o número do CNPJ ou CPF, conforme o caso, e o código de acesso constante neste termo.

E, para surtir os efeitos legais, lavramos o presente Termo, em três vias de igual teor e forma, assinado pela Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil, cuja ciência pelo sujeito passivo solidário dar-se-á por via postal, mediante Aviso de Recebimento (AR)."

Os responsáveis solidários foram cientificados, por via postal, dos Termos de Sujeição Passiva Solidária acima mencionados, em 13/04/2010, conforme AR de fls. 694 e 697.

A pessoa jurídica, por meio de seu representante legal (instrumento de mandato as fls. 690), tomou ciência pessoal dos autos de infração, em 01/04/2010 (quinta-feira, véspera de feriado nacional). Inconformada, apresentou, em 03/05/2010, impugnação de fls. 700/730, acompanhada dos documentos de fls. 731/736.

Desde logo, afirma não dever absolutamente nada com relação aos fatos geradores de que trata o auto de infração.

Na sequência, esclarece o seu objeto social e o procedimento de emissão de nota fiscal, dizendo:

"No exercício das funções colimadas em seu contrato social a empresa atuada realiza a intermediação e venda de planos de assistência à saúde, sendo prática consolidada nesse setor de atividade, quando da celebração de um contrato em que um corretor autônomo vende um plano de assistência, que a primeira prestação seja inteiramente apropriada por ele, não circulando, em realidade, pelo caixa da empresa, que será remunerada em momento posterior pela operadora do plano de saúde, medida do efetivo pagamento das demais prestações vincendas e de conformidade ao avençado livremente pelas partes.

A emissão de nota fiscal pela empresa atuada à operadora do plano de saúde atende simplesmente à reles necessidade de acerto contábil entre as empresas, não tendo suporte ou lastro numa operação real em que a impugnante tenha de fato percebido as quantias que deram azo à glosa da fiscalização."

Aponta jurisprudência, no sentido de ser ilegal a cobrança do ISS, IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre o valor cobrado como taxa de serviço (gorjeta), desde que repassado integralmente aos empregados (RE nº 399.596-DF), concluindo:

"Como se vê no exemplar acórdão acima, "mutatis mutandis", é exatamente o que acontece com a impugnante, ressalvada a diferença a seu favor de que em seu caso particular a primeira prestação paga sequer circula no seu caixa, ao contrário do que acontece com os restaurantes no que toca à gorjeta que, embora ingressando em seu caixa, desde que repassada aos garçons, não pode integrar a base de cálculo dos tributos de regência."

Também, busca na jurisprudência abaixo a distinção entre "receita" e "entrada" para fins financeiro-tributários:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA — ISSQN. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE AGENCIAMENTO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA.

I — "A empresa que agencia mão-de-obra temporária age como intermediária entre o contratante da mão-de-obra e o terceiro que é colocado no mercado de trabalho. A intermediário implica o preço do serviço que é a comissão, base de cálculo do fato

gerador consistente nessas "intermediações". O implemento do tributo em face da remuneração efetivamente percebida conspira em prol dos princípios da legalidade, justiça tributária e capacidade contributiva. O ISS incide, apenas, sobre a taxa de agenciamento, que é o preço do serviço pago ao agenciador, sua comissão e sua receita, excluídas as importâncias voltadas para o pagamento dos salários e encargos sociais dos trabalhadores. Distinção de valores pertencentes a terceiros (os empregados) e despesas, que pressupõem o reembolso. Distinção necessária entre receita e entrada para fins financeiro tributários.

Precedentes do E STJ acerca da distinção. (.)" (Resp no 411.580/SP, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 16/12/02).

II — No mesmo sentido, o entendimento firmado no voto-vista proferido no julgamento dos Embargos de Declaração no Recurso Especial nº227.293/RJ e no Resp nº 712.914/PR.

III - (grifamos)"

E conclui:

"Ora, como pode ser considerado receita ou faturamento da empresa valor que, não auferido por ela, ingressa diretamente A conta de terceiros? Percebe-se na jurisprudência invocada que as empresas receberam os valores em questão, mas os repassaram integralmente a quem de direito, não chegando a integrá-los ao seu patrimônio, na qualidade de meras administradoras e depositárias desses recursos. Que dizer então da impugnante que sequer os recebe, porquanto vão diretamente A conta de seus corretores?"

A receita ou o faturamento não de importam em incremento patrimonial, em entrada de recursos para o contribuinte, o que desenganadamente não ocorre no caso presente. De sorte que tributar valor inteiramente alheio A realidade do contribuinte revela, antes de mais nada, malferimento do princípio da capacidade contributiva (CF, art. 145, § 1º)."

Invoca outros tantos julgados, dizendo que afastam imposição cujo fundamento é similar ao pretendido contra a impugnante, os quais, nota-se, fazem alusão, inclusive, à exclusão do conceito de receita bruta dos valores dos tributos indiretos (Agravo 287.437, processo 2006.03.00.118517-2, 6 Turma do TRF 3ª Região; AMS 18.949/SP, processo nº 89.03.39000-8, TRF 3ª Região; RMS 14.503/SP; processo EAC 90.03.03534-2, TRF 3ª Região, DJ SP 14/09/02; Apelação Cível nº 92.03.038802-8, 3ª Turma do TRF 3ª Região, DJ SP 13/10/92; Apelação Cível nº 89.03.024093-6, 4ª Turma do TRF 3ª Região, DJ SP 17/12/90; Apelação Cível no 89.01.025206-6/DF, 4ª Turma do TRF 1ª Região, DJU, II, 11/06/90).

Afirmando que a jurisprudência e a doutrina já se defrontaram com situações nas quais o Fisco pretende cobrar Cofins sobre verbas não representativas de ingresso de riquezas, o Apelante (sic) pede vênia para colacionar aos autos o Parecer de Ives Gandra da Silva Martins e Fatima Fernandes de Souza Garcia, sob o título "Exclusão das Receitas de Terceiros da Base de Cálculo das Contribuições ao PIS e Cofins devidas pelo Contribuinte, Direito que decorre da Norma de Competência Relativa a cada uma dessas Contribuições e do Princípio da Capacidade Contributiva. Inconstitucionalidade da MP 2.037 que pretendeu obstá-lo mediante a Revogação do Inciso III do ,sr 2º do Art. 3º da Lei 9.718/98" (doc. 180), acrescentando, em conclusão:

"Como se poderá observar trata-se de aprofunda do estudo a respeito de várias hipóteses em que se cogitou da incidência da COFINS sobre verbas que não

representavam um ingresso efetivo de recursos para o contribuinte, sempre de maneira a expurgar tais valores da base imponiblel."

Por tais razões, entende restar claro que nada deve à Receita Federal, mingua de base imponiblel e de capacidade contributiva com base em lastro real.

E caso seu entendimento não seja acolhido, contesta a multa de ofício aplicada no percentual qualificado/majorado, por mero exercício acadêmico, dizendo ser abusiva, confiscatória, desproporcional e ofender o direito da propriedade (art. 5º, XII, e art. 150, IV, da CF/88). Cita doutrina e vasta jurisprudência, além de justificar a pretensão da aplicação do princípio da vedação ao confisco. A multa, com fundamento no art. 113 do CTN e art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996. A respaldar sua tese, aponta mais doutrina e jurisprudência.

E mais:

"É nesse ponto oportuno recordar, por analogia, que não apenas é vedada, pelo artigo 412 do Código Civil brasileiro (lei 10.406/02), a multa em valor superior a cem por cento do valor da obrigação principal, que aqui se está impondo ("O valor da cominação imposta na clausula penal não pode exceder o da obrigação principal"), como ainda outorga o artigo 413 desse mesmo diploma legal ao juiz a atribuição de, equitativamente, reduzir penalidades manifestamente excessivas:

[transcrição art. 412 do CC]".

Por fim, ataca o percentual de 32%, utilizado para apuração do lucro presumido. Diz que a matéria está disciplinada, de forma a não deixar dúvidas, no art. 15, alínea "b", da Lei nº 9.249, de 1995, o qual determina a aplicação do percentual de 16% "para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei".

Encerra protestando pela total improcedência do auto de infração.

A decisão da autoridade de primeira instância julgou procedente em parte a defesa da contribuinte, cuja ementa encontra-se abaixo transcrita:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Consolida-se administrativamente a matéria que não tenha sido expressamente impugnada, operando-se em relação a ela a preclusão processual.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

LUCRO PRESUMIDO/ARBITRADO. RECEITA BRUTA.

Considera-se receita bruta, na determinação do lucro presumido/arbitrado, o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia, excluídas,

unicamente, as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário e as devoluções de vendas.

Na atividade de intermediação o preço do serviço é a comissão. As comissões eventualmente pagas a corretor autônomo na atividade de intermediação/venda de planos de saúde não se configuram como rendimentos de terceiros, mas sim constituem despesas operacionais, as quais já se encontram computadas no percentual de determinação do lucro presumido/arbitrado.

LUCRO PRESUMIDO/ARBITRADO. RECEITA DA ATIVIDADE. PERCENTUAL. DIFERENÇA DE RECOLHIMENTO.

As atividades de Gerenciamento, Intermediação, Consultoria e Desenvolvimento de Programas de Informática ensejam a aplicação do percentual de 32% na determinação do Lucro Presumido, majorado em 20%, na hipótese do arbitramento.

Cancela-se a exigência correspondente a diferença de recolhimento de IRPJ, porque não observados os critérios necessários a perfeita descrição do fato tributável e da base de cálculo impositivo, os quais reclamam uma manifesta e esgotante previsão legal.

OMISSÃO DE RECEITA. CONFRONTO DIPJ X DIRF.

Considera-se omissão de receita os valores dos rendimentos informados pelas fontes pagadoras em DIRF que deixaram de ser submetidos à tributação na DIPJ entregue pela contribuinte, mormente quando confirmada a omissão nos documentos fiscais emitidos pela pessoa jurídica, obtidos mediante circularização.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS.

A não apresentação da escrituração obrigatória para o optante do Lucro Presumido, bem como dos documentos atinentes às suas operações, autoriza o arbitramento do lucro.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. FRAUDE.

Evidencia-se a fraude quando as vias das notas fiscais constantes do talonário da contribuinte e/ou os dados do Livro Registro de Notas Fiscais de Serviços Prestados apresentam valores inferiores aqueles presentes nas vias das notas fiscais em poder dos clientes da interessada, justificando-se a aplicação da penalidade qualificada.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. FALTA DE ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO.

A completa omissão no atendimento das solicitações fiscais, sem qualquer resposta, positiva ou negativa, quanto aos questionamentos feitos pelo Auditor-Fiscal, dificulta o bom e célere andamento da auditoria, caracterizando embaraço à fiscalização, justificando o agravamento da penalidade.

INCONSTITUCIONALIDADE. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas a observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade, restringindo-se a instância administrativa ao exame da validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do fisco.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS

Lavrado o Auto principal, devem também ser lavrados os Autos reflexos, nos termos do art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, devendo as exigências reflexas seguirem a mesma orientação decisória daquela da qual decorrem.

PIS E COFINS. REGIME DE APURAÇÃO.

As contribuições para o PIS e a COFINS sujeitam-se ao regime mensal de apuração, nos termos da legislação que rege a matéria. Retifica-se o erro constatado na indicação do valor tributável, pelo uso indevido do regime trimestral, ajustando-se a base de cálculo dos fatos geradores expressamente identificados no lançamento para o regime mensal, com base nos demonstrativos que acompanham o auto de infração.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificado da decisão de primeira instância, o contribuinte apresentou recurso voluntário, repisando os argumentos levantados em manifestação anterior, acrescentando razões para reforma na decisão recorrida.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Bianca Felicia Rothschild, Relatora.

Recurso Voluntário

O recurso voluntário é **TEMPESTIVO** e, uma vez atendidos também às demais condições de admissibilidade, merece, portanto, ser **CONHECIDO**.

Fatos

Foram constatadas irregularidades na DIPJ relativa ao AC 2005, tendo em vista divergências verificadas nos rendimentos tributáveis declarados, em confronto com os valores constantes das DIRF(s) apresentadas pelas fontes pagadoras desses rendimentos.

Os Autos de Infração lavrados são relativos ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, e formalizaram o crédito tributário no valor total de R\$ 559.294,83, incluindo multa e juros, conforme infrações discriminadas abaixo:

- Lucro Arbitrado – falta de apresentação de documentos
- Apuração incorreta de tributo (falta de recolhimento – aplicação de alíquota de 16% ao invés de 32%) – multa de ofício de 75%
- Omissão de Receitas (Atividade não imobiliária – prestação de serviços) – multa de ofício de 225%

Foram lavrados Termos de Sujeição Passiva Solidária estendendo a responsabilidade pelo crédito tributário constituído as pessoas físicas de Camila Alejandra Henriques Oyarce e Raul Etíel Navarrete Gonzáles.

Matéria de Ordem Pública – Conhecimento de Ofício

Preliminar

Nulidade do lançamento – vício material no lançamento

Pela análise do termo de verificação fiscal e dos autos de infração, como bem reconhecido pela decisão de primeira instância, temos graves erros no lançamento realizado, quais sejam, falta de fundamentação, indicação incorreta de alíquota e erro na base de cálculo das duas infrações ensejando nulidade total do lançamento por vício material.

Vejamos trechos da decisão de primeira instância (e-fls 751 e segs):

Apuração incorreta de tributo – INFRAÇÃO CANCELADA pela DRJ

Apurou-se que a autuada, além de exercer atividade de intermediação de negócios e de prestação de serviços gerais, desempenha serviços relativos a profissões legalmente regulamentadas (consultoria e programação), restando impedida, portanto, de aplicar o percentual reduzido, de 16%, além de que sua receita bruta anual supera o limite de R\$ 120.000,00.

Tais fundamentos, contudo, não foram aqueles expressos pelo Fisco na autuação. Como já enfatizado, a fiscalização limitou-se a enquadrar a atividade da impugnante como de prestação de serviços gerais, sem fazer menção à superação do limite anual de receita, de R\$120.000,00, bem como sem ressaltar o exercício de serviços relativos a profissões legalmente regulamentadas, condições estas impeditivas da utilização do percentual reduzido de 16%, como feito pela contribuinte.

Além do mais, a fiscalização limitou-se a apontar o imposto apurado de R\$507,89, no 1º trim/05, e de R\$2.388,82, no 2º trim/05, deixando de indicar, nos demonstrativos que acompanham o auto de infração (fls. 658/661 e fls. 667), a base de cálculo e o percentual utilizado na determinação do correspondente lucro tributável, sendo que, apesar de mencionar, no Termo de Verificação Fiscal e Encerramento da Fiscalização de fls. 652/657, a utilização da mesma base de cálculo constante da DIPJ/2006, fez constar a determinação do lucro no percentual de 32%, nos referidos trimestres, ao invés de mencionar a utilização do percentual majorado em 20% (38,4%), em razão do arbitramento.

Por tais razões, cancela-se a exigência do IRPJ, no 1º trim/05 e 2º trim/05, decorrente da falta/insuficiência de recolhimento.

Omissão de Receitas – LANÇAMENTO RETIFICADO

Contudo, deve-se observar, na formalização da exigência, o regime de tributação ao qual se submetem as diversas espécies tributárias - CSLL e Pis/Cofins.

Nesse particular, impõe-se reconhecer não ter sido atendido, no lançamento, o regime de apuração mensal, ao qual se submetem as contribuições do Pis/Cofins.

Com efeito, nota-se que a fiscalização tomou, por equívoco, na determinação do Pis e da Cofins, as mesmas bases de cálculo trimestrais utilizadas na apuração do IRPJ e da CSLL.

Em sendo possível se determinar os valores de receitas corretos com as informações constantes dos Demonstrativos que acompanham o Auto de Infração, o erro fiscal enseja, tão-somente, a retificação da exigência, para ajustar a base de cálculo aos valores de receitas mensais correspondentes, apenas, aos fatos geradores de 31/03/2005, 30/06/2005, 30/09/2005 e 31/12/2005, únicos períodos para os quais foi efetivamente formalizada a exigência das contribuições em estudo, mediante indicação do sujeito passivo, do fato gerador, da matéria tributável, do cálculo do montante devido e da penalidade cabível, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, aprovado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Nesse contexto, retificam-se as exigências do Pis e da Cofins, tomando-se as receitas omitidas dos Quadros I (Amil e Uniodonto) e II (Medial Saúde e Unimed Paulistana), constantes deste voto, correspondentes à omissão de receitas da atividade, totalizando-se os valores nos meses de março, junho, setembro e dezembro de 2005, de forma a ajustar o lançamento ao regime mensal.

Em consequência, retifica-se o lançamento relativo às referidas contribuições para manter a exigência somente em relação aos períodos e valores acima apontados.

(...)

Por todo o exposto, VOTO no sentido de JULGAR PROCEDENTE a exigência da CSLL e PROCEDENTE EM PARTE as exigências do IRPJ, do Pis e da Cofins, em virtude do cancelamento da parcela do IRPJ decorrente da falta/insuficiência de recolhimento e do ajuste ao regime mensal ao qual se submetem as citadas contribuições.

No caso concreto, em decorrência do erro na fundamentação, alíquota e base de cálculo em relação à infração (i) Apuração incorreta de tributo e na alíquota aplicada e na apuração da base de cálculo da infração do Pis/Cofins relacionada à infração (ii) Omissão de Receitas, o ato jurídico-administrativo de lançamento tributário está eivado de vício, devendo, por conseguinte, ser declarada sua nulidade.

Neste ponto, importante em saber se o lançamento deve ser declarado nulo por vício formal ou material.

O ato administrativo tem a seguinte estrutura lógica (a partir da linha preconizada por Celso Antônio Bandeira de Mello e Fabiana Del Padre Tomé):

- (i) elementos: forma, motivação e conteúdo;
- (ii) pressupostos: agente competente, motivo, formalidades procedimentais, finalidade e causa

Nesse momento, para o deslinde do presente litígio, interessa-nos analisar os elementos que compõem o ato de lançamento.

A “forma” refere-se ao suporte físico. Os atos administrativos devem revestir-se de formas próprias para se expressarem validamente (Hely Lopes Meirelles). Na esfera federal, os requisitos formais que devem ser observados estão prescritos nos artigos 10º e 11 do Decreto nº 70.235/72 (denominados “auto de infração” e “notificação de lançamento”, respectivamente).

A “motivação” está relacionada com a descrição dos pressupostos de fato (“motivo”). O Fisco deve demonstrar (e provar!) que a situação fática enquadrou-se perfeitamente no pressuposto de direito (dispositivo legal) que serve de fundamento ao ato administrativo. Em outras palavras, deve-se demonstrar que houve a subsunção do fato à norma, que o evento do mundo fenomênico, relatado na linguagem competente – fato jurídico, enquadra-se na situação na hipótese de incidência tributária (antecedente da norma), dando ensejo ao fato jurídico-tributário (consequente da norma).

Por fim, o “conteúdo” tem relação com o efeito imediato produzido pelo ato administrativo do lançamento, qual seja fazer “nascer” a obrigação tributária, de modo a estabelecer vínculo jurídico entre o Fisco e o particular, onde o primeiro (sujeito ativo) tem o direito subjetivo de receber o tributo (prestação pecuniária) e o segundo (sujeito passivo) o dever de pagá-lo. Desse modo, podemos dizer que o lançamento introduz (daí afirmar-se tratar de “veículo introdutor”) uma norma individual e concreta no ordenamento jurídico, instaurando relação jurídico-tributária prevista no consequente da norma geral e abstrata (a regra-matriz de incidência tributária).

Muito bem. A anulação de um lançamento, por vício formal, decorre do descumprimento de alguma formalidade necessária para a exteriorização ao ato (requisitos do artigo 10º do PAF, por exemplo), ou de irregularidade observadas durante o seu processo de formação (fase do procedimento fiscal), ou até mesmo, o não atendimento aos requisitos concernentes à publicidade do ato (ciência).

De outro lado, a nulidade de um lançamento, por vício material, decorre de um descompasso na aplicação da regra-matriz de incidência tributária, seja no antecedente da norma (“motivação”), seja em seu consequente (“conteúdo”).

Na linha preconizada por Paulo de Barros Carvalho (Direito Tributário, Linguagem e Método, 1ª edição, p. 585), a regra-matriz de incidência pode ser explicada com base no seguinte esquema lógico: na hipótese/antecedente “haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério pessoal) e no espaço (critério espacial)”. No consequente “depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota)”.

Portanto, no caso em tela, em função dos erros na fundamentação, alíquota e apuração da base de cálculo restou configurado um “defeito” no enunciado da norma individual e concreta produzida pelo Fisco, mais precisamente em seu consequente – no aspecto quantitativo (base de cálculo), maculando o lançamento, devendo ser declarado nulo por vício material.

Registre-se, por oportuna, a lúcida lição de Celso Bandeira de Mello (Curso de Direito Administrativo, 28ª edição, p. 482) ao explicar porque alguns atos devem ser declarados nulos (vício material) e outros são anuláveis (vício formal): são nulos “os atos em que é racionalmente impossível a convalidação, pois, se o mesmo conteúdo (é dizer, o mesmo ato) fosse novamente produzido, seria reproduzida a invalidade anterior”.

O ato administrativo do lançamento para ser inserido validamente no ordenamento jurídico deve, além de ater-se à boa forma (artigo 10 do Decreto nº 70.235/72), atender aos requisitos (de conteúdo/materiais) prescritos no artigo 142 do CTN, dentre os quais, “calcular o montante do tributo devido”.

Hely Lopes Meirelles (em Direito Administrativo Brasileiro, Malheiros), assim se posiciona:

“Poder vinculado ou regrado é aquele que o Direito Positivo - a lei - confere à Administração Pública para a prática de ato de sua competência, determinando os elementos e requisitos necessários à sua formalização. Nesses atos, a norma legal condiciona sua expedição aos dados constantes de seu texto.

Daí se dizer que tais atos são vinculados ou regrados, significando que, na sua prática, o agente público fica inteiramente preso ao enunciado da lei, em todas as suas especificações. Nessa categoria de atos administrativos a liberdade de ação do administrador é mínima, pois terá que se ater à enumeração minuciosa do Direito Positivo para realizá-los eficazmente.

Deixando de atender a qualquer dado expresso na lei, o ato é nulo, por desvinculado de seu tipo-padrão.

O princípio da legalidade impõe que o agente público observe, fielmente, todos os requisitos expressos na lei como da essência do ato vinculado. O seu poder administrativo restringe-se, em tais casos, ao de praticar o ato, mas o de praticar com todas as minúcias especificadas na lei. Omitindo-as ou diversificando-as na sua substância, nos motivos, na finalidade, no tempo, na forma ou no modo indicados, o ato é inválido.” (grifamos)

Assim, há vício material sempre que na formação ou declaração da vontade, traduzida no ato administrativo, for detectada uma desconformidade entre os critérios prescritos na regra-matriz de incidência e aqueles informados na aplicação da norma individual e concreta inserida pelo Fisco.

Conclusão

Desta forma, voto por **CONHECER** do Recurso Voluntário e **ACOLHER** a preliminar trazida de ofício de nulidade por vício material do lançamento.

Tendo em vista que fui vencida pela maioria do colegiado em relação à preliminar trazida de ofício em relação à nulidade do lançamento, passou-se ao julgamento do mérito cujos argumentos estão abaixo elencados.

1. Sujeição Passiva – MATÉRIA NÃO IMPUGNADA

Ressalta, preliminarmente, que se deixou de exercer o direito a impugnação, no que concerne a sujeição passiva solidária, operando-se, em relação a matéria, a preclusão processual.

2. Omissão de Receitas

De acordo com o TVF, a completa omissão da pessoa jurídica no atendimento e/ou esclarecimento do quanto solicitado pelo Fisco, bem como a existência de divergência em relação aos rendimentos declarados na DIPJ/2006 e aqueles informados em DIRF pelas respectivas fontes pagadoras, ensejou a extensão do procedimento de auditoria aos clientes da fiscalizada, confirmando a omissão de receitas apontada.

A contribuinte esclareceu que no exercício das funções colimadas em seu contrato social a Recorrente realiza a intermediação e venda de planos de assistência à saúde, sendo prática consolidada nesse setor de atividade, quando da celebração de um contrato em que um corretor autônomo vende um plano de assistência, que a primeira prestação seja inteiramente apropriada por ele, não circulando, em realidade, pelo caixa da empresa, que será remunerada em momento posterior pela operadora do plano de saúde, à medida do efetivo pagamento das demais prestações vincendas e de conformidade ao avençado livremente pelas partes.

Entende a Recorrente que a emissão de nota fiscal pela empresa autuada à operadora do plano de saúde atende simplesmente à real necessidade de acerto contábil entre as empresas, não tendo suporte ou lastro numa operação real em que a contribuinte tenha de fato percebido as quantias que deram azo à glosa da fiscalização.

Ressalta a Recorrente que a primeira prestação paga pelo cliente SEQUER transita pelo caixa da empresa, pois, como já se disse acima, é apropriada INTEGRALMENTE pelo vendedor, que ainda receberá por repasse 50% da segunda, terceira e quarta parcelas, situação essa onde poderíamos falar de ingresso, mas nunca de receita, conforme a definição esposada na ementa acima destacada.

Em relação à omissão de receitas, dado o contexto, em vista do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 - RICARF, não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, estando a conclusão alcançada pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento desta Relatora, adoto os fundamentos da decisão recorrida, mediante transcrição de parte do seu voto condutor, in verbis:

Nota-se que, ao iniciar os procedimentos de auditoria, a fiscalização Estaduais e Municipais, o Livro Caixa e as Notas Fiscais de Serviços Prestados (fls. 2/3)

Em atendimento, a interessada se limitou a apresentar o Livro Registro de Notas Fiscais de Serviços Prestados (cópia as fls. 21/46) e os talonários de Notas Fiscais de Serviços, Série A, numeradas de 000001 a 300, acusando a emissão das notas fiscais de números 000001 a 295, conforme atestado pela fiscalização no Termo de Devolução de Documentos de 29/04/2009, as fls. 57.

A fiscalização reiterou a intimação para apresentação do Livro Caixa, às fls. 51, 53 e 55, acrescentando, na intimação de fls. 55, a solicitação dos "contratos de prestação de serviços assinados com todas as empresas de plano de saúde que ensejaram as emissões de notas fiscais", nada sendo atendido pela fiscalizada.

Reiterando a intimação para apresentação do Livro Caixa, a fiscalização também solicitou A. contribuinte, diante da atividade exercida, a "comprovar os repasses de valores aos vendedores de planos de saúde, caso resultou na emissão de notas fiscais os valores pagos pelas operadoras de plano de saúde, e deverão ser comprovados com documentos as receitas correspondentes" (fls. 58), o que também não logrou ser atendido pela interessada.

Em 20/07/2009 a fiscalização solicitou, conforme intimação de fls. 60, a reapresentação dos talonários de notas fiscais devolvidos conforme o Termo de Devolução de Documentos de fls. 57, tendo sido reiterada a intimação em 01/10/2009 (fls. 63) e 06/01/2009 (fls. 66), oportunidades nas quais o Fisco requereu, novamente, a apresentação do Livro Caixa, alertando que o não atendimento da intimação ensejaria o agravamento da penalidade, o que permaneceu sendo ignorado pela fiscalizada.

A completa omissão da pessoa jurídica no atendimento e/ou esclarecimento do quanto solicitado pelo Fisco, bem como a existência de divergência em relação aos rendimentos declarados na DIPJ/2006 e aqueles informados em DIRF pelas respectivas fontes pagadoras, ensejou a extensão do procedimento de auditoria aos clientes da fiscalizada, conforme Termos de Diligência de fls. 74, 78, 82, 166, 171 e 304.

Conforme transcrito no relatório, nas DIRF das fontes pagadoras foram informados os seguintes valores de rendimentos pagos A. contribuinte, cujas diferenças apuradas foram objeto de exigência nos presentes autos:

Quadro I

	UNIMED	MEDIAL	UNIODONTO	AMIL
RENDIM	778.419,55	614.218,39	33.678,00	75.243,21
CONTRIB	114.460,59	140.060,76	29.678,00	73.396,22
Diferença	663.958,96	474.157,63	4.000,00	1.857,29

As empresas Amil e Uniodonto deixaram de atender a intimação para apresentação de esclarecimentos, o que resultou a manutenção da omissão de receita, apropriada no 40 trim/05 (dez/05), nos valores das diferenças apuradas nas DIRF, de R\$ 1.857,29 e R\$ 4.000,00, creditadas A. contribuinte pelas respectivas fontes pagadoras.

As empresas Unimed Paulistana e Medial Saúde, por outro lado, prontamente atenderam a intimação fiscal, apresentando, em comprovação dos valores informados em DIRF, cópias de suas vias das notas fiscais de serviços prestados, as quais foram confrontadas com as informações constantes do Livro Registro de Notas Fiscais de Serviços Prestados, escriturado com base nas notas fiscais em poder da contribuinte (documentos apresentados pela fiscalizada no curso da auditoria), resultando a análise na confirmação da omissão de receita.

A contribuinte não logrou infirmar os dados apresentados nas vias das Notas Fiscais de seus clientes e nem nas DIRF entregues pelas fontes pagadoras, mediante a apresentação dos correspondentes "Comprovantes de Rendimentos Pagos", cuja obrigatoriedade de entrega ao beneficiário dos rendimentos é prevista no art. 942 do RIR/99, e/ou de qualquer outro documento hábil e idôneo capaz de afastar a imputação de omissão de receita.

Limitou-se a alegar, genericamente, que o pagamento de comissão decorrente da intermediação e venda de planos de saúde não circula pelo caixa da empresa, prática a qual diz ser corrente no ramo de sua atividade, pretendendo fazer distinção de valores pertencentes a terceiros e despesas, diante do conceito de receita e entrada para fins financeirotributários.

E que a emissão de nota fiscal à operadora do plano de saúde atende simplesmente A. "reles necessidade de acerto contábil entre as empresas, não tendo suporte ou lastro numa operação real em que a impugnante tenha de fato percebido as quantias que deram azo a glosa da fiscalização".

As fontes pagadoras da autuada efetuaram a retenção do imposto incidente sobre rendimentos pagos a título de serviços prestados por pessoa jurídica, entre os

quais os decorrentes de comissão (cód. retenção 8045 e 1708), por força de expressa disposição legal (art. 717 do RIR/99).

E como prova sumária de tal fato tem-se a apresentação de declaração em formulário distinto (Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF). A obrigatoriedade de prestar a informação da retenção do imposto à Secretaria da Receita Federal decorre das disposições do art. 929 do RIR/99. Em sendo declaração apresentada no cumprimento de dever instrumental, tem presunção de validade, até prova em contrário.

Nesse sentido, as DIRF constituem verdadeiras provas diretas, possuindo peso idêntico a comprovantes de pagamentos ou a Notas Fiscais, identificando não só a quantia recebida pela beneficiária, como também a natureza da operação.

Evidentemente, as informações prestadas em DIRF pelas fontes pagadoras podem ser utilizadas para confronto com os dados consignados em outros documentos e/ou declarações de emissão da própria fonte pagadora e/ou de terceiros, a exemplo das Notas Fiscais que acobertam a operação, como procedido pela fiscalização, no presente caso, em relação as fontes pagadoras Unimed Paulistana e Medial Saúde, procedimento o qual veio confirmar a omissão de receita detectada no confronto da DIRF e da DIPJ/2006 apresentada pela contribuinte.

Quanto ao argumento trazido pela interessada, impõe-se observar, desde logo, que na determinação do Lucro Presumido, opção exercida no ano-calendário em análise, o conceito de receita bruta compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia, admitindo-se como exclusão, unicamente, as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário e as devoluções de vendas (art. 224 c/c art. 519 do RIR/99).

Nos serviços de intermediação, a receita bruta consiste na parcela recebida a título de comissão, de ingresso permanente (cód. de retenção 8045). A própria jurisprudência trazida pela defesa conclui nesse sentido: "(...) A intermediação implica o prep do serviço que é a comissão, base de cálculo do fato gerador consistente nessas "intermediações". (...)." (Resp no 411.580/SP, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 16/12/02).

Relembra-se que as receitas informadas em DIRF pelas fontes pagadoras Unimed Paulistana e Medial Saúde consistem, justamente, no pagamento/crédito de comissões, fato confirmado nas respectivas notas fiscais, cópias acostadas ao processo as fls. 213/303 e fls. 575/630.

De outro lado, considerando a atividade exercida pela impugnante, o pagamento/crédito de comissão a corretor autônomo subsume-se, perfeitamente, ao conceito de despesas operacionais, conforme estipulado no RIR/99:

"Art. 299. Selo operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias a atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei n 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1 São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei n2 4.506, de 1964, art. 47, ,sS 1 2).

§ 2 As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei n2 4.506, de 1964, art. 47, § 22).

§ 3 O disposto neste artigo aplica-se também eis gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem."

Deveras, exercendo a pessoa jurídica a atividade de intermediação/venda de planos de saúde, impõe-se reconhecer que eventual pagamento de comissão ao corretor autônomo corresponde a despesa operacional, porque necessária, usual e normal à obtenção da receita correspondente.

Equivocado, portanto, o entendimento esposado na defesa, de que as comissões pagas ao corretor autônomo na venda de planos de saúde configuram receita de terceiros. Como dito acima, a hipótese cuida de despesa operacional e, assim sendo, não guarda semelhança com a jurisprudência trazida pela impugnante, a qual se reporta as gorjetas nos serviços de restaurantes.

Porém, de se registrar que sequer se trouxe na impugnação qualquer documentação hábil e idônea a comprovar o pagamento de comissão ao corretor autônomo e o quantum este representaria, efetivamente, em corroboração das alegações trazidas pela autuada na intenção de afastar a omissão de receita apurada no procedimento de fiscalização.

Nesse ponto, oportuno ressaltar que, durante os trabalhos de auditoria, a fiscalização regularmente intimou a contribuinte a comprovar os repasses de valores aos vendedores de planos de saúde, não tendo sido atendida. Cumpriria à interessada a apresentação das notas fiscais de serviços com a demonstração da relação do pagamento de comissão ao corretor autônomo com o serviço prestado.

Veja-se a jurisprudência abaixo:

"COMISSÕES — As comissões pagas a representante comercial que intermediou e viabilizou a venda, quando efetivamente pagas mesmo a coligadas e/ou empresas do mesmo "grupo econômico", são dedutíveis como despesas operacionais." [Ac. 1º CC 105-3.324/89 — DO 14/05/90]

"COMISSÕES (PROVA) — Aprova do pagamento de comissões de vendas se faz não apenas com a apresentação da Nota Fiscal de serviços, mas também com a demonstração da relação do pagamento com o serviço prestado." [Ac. 1º CC 105-5.032/90, DO 06/03/91]

De qualquer sorte, na modalidade do Lucro Presumido, como adotado pela contribuinte no período aqui analisado, bem como no Lucro Arbitrado, os custos/despesas correntes já se encontram embutidos no percentual de presunção do lucro, determinado de acordo com a atividade desenvolvida pela pessoa jurídica, não se justificando, portanto, qualquer dedução da receita bruta, a título de custo/despesa operacional.

Por outro lado, a se acolher o argumento de defesa trazido pela impugnante, de que os valores das comissões devidas aos corretores autônomos não transitam pela conta Caixa, melhor sorte não traz à pessoa jurídica; ao contrário, autoriza-se a presunção legal de que tais pagamentos foram efetuados com receitas mantidas à margem de escrituração e, portanto, omitidas à tributação, a teor do art. 281, inciso II, do RIR/99.

"PAGAMENTOS OMITIDOS — A omissão do registro de pagamentos autoriza a presunção de que foram efetuados com receitas anteriormente omitidas." [Ac. 1º CC 105-1.450/85 — Resenha Tributária, Seção 1.2, Ed. 42/86, pág. 1193]

As pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Presumido sujeitam-se obediência do disposto no art. 527 do RIR/99, estando obrigada a manutenção da escrituração contábil, nos termos da legislação comercial, só sendo dispensada de tal obrigação acaso mantido o Livro Caixa, no qual reste escriturada toda movimentação financeira, inclusive bancária.

Registre-se que a escrituração da pessoa jurídica deve observar as leis comerciais e fiscais, abrangendo todas as suas operações (art. 251 do RIR/199), e, ainda, ser acobertada pela documentação contábil, assim entendida (Resolução CFC 597/85, que aprovou a NBC T 2.2 — Da documentação contábil):

"I) a documentação contábil compreende todos os documentos, livros, papéis, registros e outras peças, que apoiam ou compõem a escrituração contábil.

Documento contábil, stricto sensu, é aquele que comprova os atos ou fato que originam o lançamento(s) na escrituração contábil da Entidade;

II) a documentação contábil é hábil, quando revestida das características intrínsecas ou extrínsecas essenciais, definidas na legislação, na técnica contábil ou aceitas pelos "usos e costumes";

III) a documentação contábil pode ser de origem interna, quando gerada na própria Entidade, ou externa, quando proveniente de terceiros;

IV) a Entidade é obrigada a manter em boa ordem a documentação contábil."

E os documentos fiscais de emissão da pessoa jurídica, os quais suportam a escrituração, devem identificar perfeitamente a operação e se retratar a um negócio efetivo, sob pena de ser considerado documento inidêneo.

Assim, não se admite o argumento de defesa, de que a nota fiscal emitida atende simplesmente à "real necessidade de acertamento contábil entre as empresas, não tendo suporte ou lastro numa operação real em que a impugnante tenha de fato percebido as quantias que deram azo a glosa da fiscalização".

Não obstante, referido "acertamento contábil" em nada socorre a impugnante, quanto ao fato evidenciado nos trabalhos de auditoria, de as vias das notas fiscais constantes do talonário da contribuinte e/ou os dados do Livro Registro de Notas Fiscais de Serviços Prestados apresentarem valores inferiores Aqueles presentes nas vias das notas fiscais em poder dos clientes da interessada.

Conforme já ressaltado neste voto, a interessada informou em sua DIPJ/2006 ter adotado a escrituração do Livro Caixa. Contudo, a despeito de reiteradamente intimada, a contribuinte deixou de apresentar à fiscalização o Livro Caixa, de manutenção obrigatória, bem como os documentos que suportam as operações praticadas em sua atividade social.

Destaque-se que o arbitramento é forma excepcional de se quantificar a renda tributável. É modalidade de apuração do lucro utilizada, via de regra, pela Administração Tributária, em casos de omissões ou erros graves constatados na escrituração na qual se deve respaldar a contribuinte. E este é o fato determinante para a adoção dessa forma de apuração.

Quanto ao mérito do arbitramento propriamente dito, verifica-se a correção do procedimento adotado, A. vista da constatação de que deixou a contribuinte de apresentar documentação hábil e idônea a justificar a legitimidade da apuração do resultado pelo Lucro Presumido, a despeito de ter sido reiteradamente intimada para tanto.

Não restou outra alternativa ao Fisco, portanto, senão o arbitramento do lucro, que é simplesmente um critério de apuração da base de cálculo do imposto, segundo coeficientes aplicáveis à atividade desenvolvida, face a ausência absoluta de elementos necessários e suficientes para confirmação da pertinência da utilização das regras do lucro presumido, conforme exercido pela contribuinte.

Multa agravada

Quanto à penalidade qualificada e majorada, é aquela prevista no art. 44, inciso II, § 1º, inciso I, e § 2º, da Lei nº 9.430/96

Conforme expressamente definido na legislação, a imputação da fraude fiscal latu sensu vincula-se as hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

A fundamentação da aplicação da multa de ofício qualificada pelo evidente intuito de sonegação/fraude teria sido detectada na ação da contribuinte de omitir receita da atividade à autoridade fazendária, considerando, como evidência de fraude, o fato de as vias das notas fiscais constantes do talonário da contribuinte e/ou os dados do Livro Registro de Notas Fiscais de Serviços Prestados apresentarem valores inferiores àqueles presentes nas vias das notas fiscais em poder dos clientes da interessada, típica hipótese de nota fiscal "calçada".

Por outro lado, a falta de atendimento à intimação fiscal para apresentação de esclarecimentos enseja a majoração da penalidade cabível, conforme se depreende do dispositivo legal transcrito neste voto.

Ou seja, a contribuinte ignorou, completamente, as solicitações fiscais posteriores ao Termo de Início de Fiscalização, não se dando ao trabalho de, ao menos, responder, seja positiva ou negativamente, aos questionamentos feitos pelo Auditor-Fiscal, dificultando o bom e célere andamento da auditoria, caracterizando embaraço à fiscalização.

Com a devida vênia, a falta de apresentação de livros e documentos e a recusa do contribuinte em colaborar com o trabalho fiscal, por si só, não ensejar no agravamento da multa de ofício.

Não se pode olvidar que restou provada a fraude na percuciente ação fiscal, o que levou à qualificação da multa de ofício ao patamar de 150%, cuja aplicação já não mais se controverte.

Em outras palavras, ao exigir a apresentação dos livros Diário e Razão, de modo a permitir a análise da escrita contábil e ao não lograr êxito o Fisco corretamente efetuou o lançamento com base no lucro arbitrado.

A Súmula 96 tem o seguinte enunciado:

Súmula CARF nº 96: A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.

Conclusão

Desta forma, voto por **CONHECER** do Recurso Voluntário e **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL** para afastar o agravamento da multa de ofício.

Voto Vencedor

Rafael Taranto Malheiros, Redator Designado

Não se concorda com o reconhecimento da **preliminar de nulidade**, ante a vício material insanável no lançamento, conforme encaminhado pela I. Relatora, de acordo com deliberação da maioria da Turma, quando dos debates na sessão de julgamento.

Isso porque a instância *a quo* de julgamento cancelou a infração (“Apuração incorreta de tributo”) que estaria eivada de tal vício, que não se comunicou, per se, à outra infração (omissão de receitas), vez que são autônomas.

Assim, nos termos dos arts. 59 e 60 do Dec. nº 70.235, de 1972, e art. 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

No **mérito**, quanto aos **lançamentos de PIS/Pasep e Cofins**, concorda-se com o teor do Voto condutor da Autoridade Julgadora de piso, mantendo-se a exigência em relação aos períodos de março, junho, setembro e dezembro de 2005, discordando-se do Voto proferido nesta segunda instância de julgamento pela I. Relatora:

“Sendo os lançamentos reflexos mera decorrência do principal e havendo sido este julgado procedente, igual sorte devem colher as exigências referentes ao Pis, à Cofins e à CSLL.

*Deveras, as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no **lucro presumido** ou **arbitrado** ficam sujeitas às normas do **regime cumulativo** para apuração da contribuição para o **Pis** e a **Cofins** [...].*

Contudo, deve-se observar, na formalização da exigência, o regime de tributação ao qual se submetem as diversas espécies tributárias.

Nesse particular, impõe-se reconhecer não ter sido atendido, no lançamento, o regime de apuração mensal, ao qual se submetem as contribuições aqui analisadas (art. 2º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, e art. 2º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991).

Com efeito, nota-se que a fiscalização tomou, por equívoco, na determinação do Pis e da Cofins, as mesmas bases de cálculo trimestrais utilizadas na apuração do IRPJ e da CSLL (vide demonstrativos de fls. 668 e 675).

Em sendo possível se determinar os valores de receitas corretos com as informações constantes dos Demonstrativos que acompanham o Auto de Infração, o erro fiscal enseja, tão-somente, a retificação da exigência, para ajustar a base de cálculo aos valores de receitas mensais correspondentes, apenas, aos fatos geradores de 31/03/2005, 30/06/2005, 30/09/2005 e 31/12/2005, únicos períodos para os quais foi efetivamente formalizada a exigência das contribuições em estudo, mediante indicação do sujeito passivo, do fato gerador, da matéria tributável, do cálculo do montante devido e da penalidade cabível, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN [...].

Nesse contexto, retificam-se as exigências do Pis e da Cofins, tomando-se as receitas omitidas dos Quadros I (Amil e Uniodonto) e II (Medial Saúde e Unimed Paulistana), constantes deste voto, correspondentes à omissão de receitas da atividade, totalizando-se os valores nos meses de março, junho, setembro e dezembro de 2005, de forma a ajustar o lançamento ao regime mensal.

Assim, as contribuições para o Pis e a Cofins nos meses de março, junho, setembro e dezembro de 2005 são demonstradas conforme resumo abaixo:

Mês	Rec.Ativ.	Pis	Cofins
	Quadros I e II (A)	(A*0,65%)	(A*3,00%)
mar/05	24.000,00	156,00	720,00
jun/05	34.000,00	221,00	1.020,00
set/05	127.000,00	825,50	3.810,00
dez/05	277.000,00	1.800,50	8.310,00
dez/05	5.857,29	38,07	175,72
total		3.041,07	14.035,72

(...)” (negritos do original).

É como voto.

(assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros