



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13982.001130/2010-85  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1401-006.433 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 15 de março de 2023  
**Recorrente** CABO TRANSPORTES RODOVIÁRIOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

DEDUÇÃO DE PAGAMENTO EM SUBCONTRATAÇÕES. RECEITAS REPASSADAS A TERCEIROS. LUCRO PRESUMIDO.

Haja vista que a Recorrente era tributada pelo Lucro Presumido, correto o procedimento da Fiscalização em considerar como base de cálculo os valores totais dos fretes recebidos, não cabendo, por falta de previsão legal, excluir aqueles transferidos para terceiros pelos fretes subcontratados.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2005

DECADÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA.

Afastada a qualificação da multa de ofício, constata-se, para alguns fatos geradores, a ocorrência da decadência em face de sua contagem anotar-se pelo prazo considerado no §4º do artigo 150 do CTN e não mais pelo inciso I do artigo 173 do mesmo diploma legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a qualificação da multa de ofício e reconhecer a decadência para (i) os lançamentos de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL relativamente aos fatos geradores trimestrais findos em 31/03/2005, 30/06/2005 e 30/09/2005 e (ii) e para os lançamentos das Contribuições para o PIS/PASEP e COFINS relativo aos fatos geradores mensais no período compreendido entre janeiro a setembro de 2005

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, André Severo Chaves, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, André Luis Ulrich Pinto, Lucas Issa Halah e Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

## Relatório

Início com a transcrição do relatório do julgador de primeira instância:

*Trata-se de autos de infração do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), no valor de R\$577.196,97; da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no valor de R\$311.686,39; da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), no valor de R\$187.588,90; e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), no valor de R\$865.795,39 todos acrescidos de multa proporcional qualificada, no percentual de 150% e juros legais, todos relativos aos anos calendário de 2005, 2006, 2007 e 2008.*

*Em seu Termo de Verificação Fiscal, a autoridade lançadora relata, resumidamente, o seguinte:*

(...)

*“Em 11/03/2010, a Fiscalização emitiu o Termo de Intimação Fiscal — TIF n.º 0003 (fls. 100 e 101), buscando confirmar suas verificações na contabilidade do contribuinte, em especial, quanto à forma de apuração da base de cálculo do Lucro Presumido (forma de tributação do contribuinte), visto que valores de receitas auferidas por prestações de serviços com o uso de subcontratações de empresas transportadoras NÃO foram considerados como "Receitas" tributáveis pelo contribuinte. A Fiscalização identificou que os repasses a essas transportadoras (despesas) foram indevidamente abatidos do montante de receitas sujeitas à tributação pelo Lucro Presumido.*

*Em 16/03/2010, o contribuinte em resposta ao TIF n.º 0003, apresentou expediente (fls. 102 a 143), juntando os relatórios e demonstrativos contábeis dos anos de 2005 a 2008, destacando que na conta contábil n.º 1615 — "Fretes Pagos" estão registrados os pagamentos e repasses a empresas transportadoras que prestaram, em subcontratação, os serviços de fretes, que por sua vez foram faturados à sua conta bancária, razão da incompatibilidade entre as receitas tributáveis informadas na DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA — DIPJ (fls. 153 a 175) e confessadas na DECLARAÇÃO DE DÉBITOS E CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS DCTF (fls. 176 a 209) e as movimentações bancárias identificadas e comprovadas nos extratos bancários entregues.*

*O que ocorreu foi que, INDEVIDAMENTE, o contribuinte desconsiderou de sua base tributável (Lucro Presumido), as receitas oriundas das subcontratações, pois que entendeu que os repasses a terceiros representariam valores que NÃO são de sua propriedade, daí, NÃO tributáveis. Tais valores foram pagos ao contribuinte que os repassou, conforme conta contábil n.º 1615 — "FRETES PAGOS".*

*Observa-se que o contribuinte de "pronto" declarou nesse expediente de 16/03/2010 (fls. 102), no item n.º 03, que deduziu de sua base de cálculo os fretes pagos a terceiros, destacando que TUDO fora contabilizado.*

*A questão toda então, versa na discussão da regularidade dessa dedução, que por NÃO ser a empresa tributada pelo Lucro Real, segundo opção própria em DIPJ (fls. 153 a 175), NÃO poderia ter procedido dessa forma. A empresa optou a apuração pelo Lucro Presumido, que NÃO comporta essas deduções/exclusões.*

(...)

*Por meio do Termo de Intimação Fiscal — TIF n.º 0006 de 17/08/2010 (fls. 149), a Fiscalização intimou o contribuinte, em nova oportunidade, a esclarecer acerca da forma de contabilização e exclusões efetuadas nas apurações das bases de cálculos tributáveis, nos anos calendário de 2005 a 2008, além de mais uma vez, excluir a espontaneidade quanto aos tributos fiscalizados.*

*Em 31/08/2010 por meio de documento entregue à Fiscalização (fls. 150 e 151), o contribuinte informou as contas contábeis de apuração de suas receitas e a conta contábil de registro dos pagamentos de fretes a terceiros (empresas*

*transportadoras), destacando que TUDO está devidamente contabilizado. Nesse documento (fls. 150), declarou no item n.º 2, ter efetuado em época própria "exclusões" que correspondem a esses pagamentos a terceiros, ou seja, receitas com fretes totais menos fretes pagos a terceiros.*

*Nos demonstrativos apresentados pelo contribuinte (fls. 103 a 143), em consonância com a contabilidade regular da empresa, a Fiscalização elaborou uma planilha de apuração da correta RECEITA auferida pela CABO TRANSPORTES (fls. 425 e 426), nos anos calendário de 2005 a 2008, cujos valores aplicam-se o percentual de 8% (oito por cento) para determinação da base de cálculo tributável.*

*As verificações e apurações contábeis foram trazidas aos autos desta autuação na forma de relatórios e razões extraídos da contabilidade regular da empresa, conforme documentos juntados às fls. 210 a 357 (razão das receitas de serviços e as exclusões decorrentes da conta contábil 1615), fls. 358 a 385 (razão da conta contábil 1615— Fretes Pagos), e por fim, fls. 386 a 424, os respectivos termos de abertura e de encerramento, com os Demonstrativos de Resultado do Exercício DREs e Balanços Patrimoniais, extraídos dos Livros Diários n.º 015 (2005), 016 (2006), 017 (2007) e 018 (2008).*

*Diante de todo o histórico encontrado e relatado neste Relatório, a Fiscalização, quanto aos anos calendário de 2005 e 2006, considerou como OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE DE TRANSPORTES DE CARGAS — cód. 001 (no auto de infração), a integralidade dos valores identificados e declarados pelo próprio contribuinte como repasses a terceiros e indevidamente excluídos de suas apurações.*

[...]

*A multa de ofício considerada na presente autuação foi a de 150 %, pelos fundamentos a seguir aduzidos.*

*A conduta do contribuinte de INDEVIDAMENTE excluir as receitas referentes prestação de serviços de transportes de cargas subcontratados junto a empresas transportadoras terceirizadas, teve por desiderato impedir o conhecimento por parte da administração tributária do TOTAL das receitas auferidas pelo autuado.*

*Relevante notar que a conduta adotada pelo contribuinte se materializa por todo o período abrangido por esta autuação, qual seja, anos calendário de 2005 a 2008, o que demonstra que não houve um mero erro de fato, mas sim, uma conduta dolosa.*

*Ademais, o montante das receitas omitidas pelo contribuinte, e consideradas na presente autuação, são notoriamente relevantes, dado os valores contabilizados pelo contribuinte, conforme planilha constantes às fls. 425 e 426.*

*Por absurdo que seja, para os anos calendário de 2005 a 2008, o contribuinte chegou às proximidades de R\$ 28,9 milhões de receitas NÃO tributadas.*

*Observa-se que no mesmo período, o contribuinte submeteu à tributação o montante aproximado de R\$ 32,2 milhões, ou seja, metade de sua REAL Receita foi tributada e a outra metade, com entendimento próprio e equivocado, a seu*

*favor, como NÃO tributável.*

*Agindo deste modo, o autuado incorreu no disposto no artigo 71 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, o qual trás no seu bojo a definição de sonegação: (transcreve os artigos 71 e 72 da referida lei)*

*Ao incorrer na prática de sonegação e fraude, o contribuinte se sujeita à multa prevista no § 1º do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96, com redação dada pela Medida Provisória n.º 351/2007, que assim assevera: (transcreve artigo 44, inciso I e parágrafo 1º)*

*Apesar de as receitas e os pagamentos estarem TODOS contabilizados, o contribuinte procedeu, a seu favor e por sua conta e risco, a exclusão INDEVIDA de receitas que auferira por prestação de serviços em que se utilizara de empresas terceirizadas, como que deduzindo custos incorridos nessa prestação.*

*Assim, a multa aplicada foi a de 150 %.*

*(...)*

*Tendo sido apurado que o contribuinte omitiu receitas e configurado o evidente intuito de fraude, conforme esclarecido nos itens 2 e 5 supra, afasta-se a aplicação do disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN (homologação tácita), e se leva a contagem do prazo decadencial para efetivação do lançamento de ofício para o disposto no inciso I do art. 173, do mesmo CTN.”*

*Cientificada do auto de infração, a Empresa apresentou Impugnação alegando, resumidamente, o seguinte:*

#### **1. SÍNTESE DA NOTIFICAÇÃO**

1.1. Trata o presente processo administrativo de Auto de Infração — IRPJ e tributação reflexa, relativo aos períodos base 2005 a 2008, levado a efeito pela autoridade lançadora, em face da incompatibilidade entre as receitas tributáveis informadas nas DCTF e DIPJ e as importâncias relativas às movimentações bancárias.

1.2. A diferença entre os valores informados nas DCTF e DIPJ com aqueles constantes da movimentação bancária corresponde exatamente à receita de terceiros, decorrentes do agenciamento de cargas e que foram repassados às empresas transportadoras que prestaram os serviços de frete, cujos repasses foram contabilizados em conta específica, não só para fins de apuração do ICMS, mas também para que ficasse devidamente registrado nos livros contábeis o montante exato dos ingressos financeiros que não compõem a receita da empresa.

1.3. Todavia, sob o argumento de que a contribuinte não poderia ter procedido dessa forma, eis que optante pelo regime de tributação com base no Lucro Real (sic), os referidos valores foram considerados como omissão de receita e como corolário, base de cálculo da notificação.

1.4. Convém esclarecer, desde já, que os valores repassados a terceiros se referem aos serviços de agenciamento de cargas, que é uma das atividades econômicas realizadas pela empresa autuada, conforme expressamente previsto no seu objeto social e na própria situação cadastral perante a Receita Federal do Brasil.

1.5. Com efeito, os valores não incluídos na base de cálculo tributável da autuada são apenas aqueles correspondentes aos fretes de terceiros, pois todas as receitas oriundas dos fretes realizados com veículos próprios, bem como as importâncias recebidas a título de agenciamento ou comissão, foram incluídas na base de cálculo e oportunamente submetidas à tributação.

1.6. Tanto é verdade, que a base de cálculo do auto de infração se constitui exclusivamente dos valores relativos aos "fretes pagos", ou seja, ao valor relativo aos fretes de terceiros decorrentes da atividade de agenciamento, que foram denominados pela autoridade lançadora como "subcontratações". Logo, conforme referido no Termo de Verificação e de Encerramento de Procedimento, a questão toda versa sobre a regularidade ou não da não inclusão na base de cálculo tributável da autuada (indevidamente tratada como "dedução"), dos valores repassados a terceiros, valores estes denominados de "fretes pagos".

## 2. DA BASE DE CÁLCULO

2.1. Inicialmente, cumpre destacar que o objeto social da empresa autuada é o transporte rodoviário intermunicipal, interestadual e internacional de cargas e o agenciamento de cargas, conforme se comprova com a inclusa cópia do comprovante de inscrição e de situação cadastral. Como as duas atividades se relacionam ao transporte de cargas, o objeto social da empresa autuada pode ser confundido com apenas uma atividade, a de transporte.

2.2. Entretanto, o objeto social se divide em duas atividades completamente distintas: a) transporte rodoviário intermunicipal, interestadual e internacional de cargas, exceto produtos perigosos e mudanças, em que os serviços são

*realizados com veículos próprios; e, b) agenciamento de cargas, em que os serviços de transporte, embora agenciados pela empresa autuada, são realizados diretamente por terceiros.*

*2.3. Como corolário, em relação aos serviços de transporte rodoviário com veículos próprios, o valor integral relativo ao frete constitui receita da empresa autuada, já que remunera exclusivamente os serviços por ela prestados, tanto no que diz respeito ao agenciamento quanto ao transporte propriamente dito; e, em relação aos serviços de agenciamento de cargas, o valor pago pelo tomador dos serviços constitui, em parte, receita da empresa autuada, já que remunera seus serviços de agenciamento, e em parte, o serviço de transporte propriamente dito e que é prestado por outras empresas transportadoras.*

*2.4. Tanto a receita relativa aos serviços de transporte rodoviário com veículos próprios, como a receita relativa ao agenciamento ou comissão, foi incluída na base de cálculo e oportunamente submetida à tributação. Tanto é verdade, que a base de cálculo do auto de infração se constitui exclusivamente dos valores relativos às receitas de terceiros ou "fretes pagos".*

*2.5. Os valores relativos aos "fretes pagos", que constituem a receita das empresas de transporte agenciadas, certamente também foram oportunamente submetidos à tributação pelas referidas empresas, sob pena, inclusive, de lavratura dos competentes autos de infração.*

*2.6. Com efeito, os Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas emitidos pela empresa autuada para acobertar a prestação dos serviços, conforme previsto na legislação estadual, que inclusive admite seja a prestação do serviço de transporte acobertada apenas pelo conhecimento de transporte, são igualmente distintos, ou seja, para os serviços de transporte rodoviário com veículos próprios, o documento tem formatação diferente daquele emitido em relação aos serviços de agenciamento, conforme se observa das cópias exemplificativas em anexo.*

*2.7. No caso do agenciamento, tratado no auto de infração como subcontratação, o agenciador é quem efetivamente contrata a empresa que vai realizar o transporte para o tomador dos serviços, que por sua vez admite seja o serviço desta forma prestado, no Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas, é expressamente destacada do valor total dos serviços ou frete a importância que remunera a empresa transportadora.*

*2.8. Todavia, como a legislação estadual, em especial a de Santa Catarina, dispensa a empresa "subcontratada" do pagamento do ICMS, desde que o imposto tenha sido destacado nos documentos fiscais emitidos pelo agenciador ou "transportador contratante", a empresa autuada necessariamente precisa contabilizar em seus livros fiscais o valor total dos serviços, já que o ICMS é destacado pela empresa autuada nos documentos fiscais por ela emitidos, cujo imposto é calculado sobre o valor total, não apenas sobre a comissão.*

*2.9. Além dos aspectos inerentes a compensação e/ou não-cumulatividade do ICMS, a empresa autuada não teria como justificar o valor do imposto estadual recolhido, que é calculado sobre o montante total da operação, se contabilizasse apenas o valor da comissão.*

2.10. Além disso, ela também não teria como justificar ao Fisco Federal a disparidade entre as receitas tributáveis informadas nas DCTF e DIPJ e as importâncias relativas às movimentações bancárias, pois, embora não sendo receita sua, o valor relativo ao frete pago às empresas transportadoras circula pelas suas contas bancárias.

2.11. Dai a necessidade de criar no seu plano de contas uma conta específica, no caso a conta contábil n.º 1615 "fretes pagos a terceiros", para registrar os ingressos/saídas financeiros que, embora não compoñham a receita da empresa, transitam por suas contas.

2.12. A autuada reconhece agora que a forma de registro possivelmente não tenha sido a mais adequada possível, pois, da forma como foi feita poderia causar, como efetivamente causou, a impressão de que os ingressos desses valores representariam receitas da empresa e as saídas despesas suas.

2.13. Todavia, tal conclusão decorre, especialmente, ao fato do auto de infração ter sido levado a efeito pela autoridade lançadora exclusivamente com base na incompatibilidade entre as receitas tributáveis informadas nas DCTF e DIPJ e as importâncias relativas às movimentações bancárias.

2.14. Apurada essa incompatibilidade, deduz-se que a autoridade lançadora presumiu tratar-se a diferença de valores "sonogados", razão pela qual solicitou esclarecimentos sobre a forma de escrituração e de apuração da base de cálculo, bem como acerca das receitas auferidas e eventuais abatimentos e deduções. No Termo de Intimação Fiscal n.º 0003 (fl. 100), a autuada foi intimada para prestar alguns esclarecimentos, sendo que no item "3" constou a seguinte exigência:

"3. Esclarecimentos textuais quanto às formas escrituração e de apuração das bases de cálculo do lucro presumido (forma de tributação do contribuinte), especialmente quanto às receitas auferidas e eventuais abatimentos e deduções que foram realizadas;"(destacamos)

2.15. Embora se presuma que não tenha sido intencional, o fato é que a autoridade lançadora induziu a contribuinte, ou melhor, o próprio contador, que assina em conjunto os documentos de fls. 103/148, já que elaborados por ele, a informar que os valores relativos ao agenciamento ou "subcontratações", teriam sido deduzidos da base de cálculo, quando na verdade, esses valores sequer integram a receita da empresa.

2.16. O mesmo equívoco aconteceu por ocasião do atendimento ao Termo de Intimação Fiscal n.º 0006 (fl. 149), pois a informação de fls. 150 e seguintes novamente vem de forma equivocada, pois, embora a contribuinte tenha efetuado os registros em seus livros fiscais pelo valor total, na verdade as receitas da empresa se constituem exclusivamente do valor integral relativo aos serviços de transporte rodoviário com veículos próprios e o valor correspondente ao serviço de agenciamento ou comissão.

2.17. Frise-se que a informação aportou aos autos de forma equivocada porque, conforme já referido acima, os registros contábeis também foram realizados de forma equivocada, pois esses ingressos teriam sido registrados conjuntamente como as receitas da empresa, e na sequência deduzidos, quando deveriam ter sido registradas diretamente como "receitas de terceiros".

2.18. *Ou seja, além da conta contábil n.º 1615 "frete pagos a terceiros", que é uma "conta de saídas", a contribuinte deveria ter criado outra conta contábil em seu plano de contas com a denominação de "receitas de terceiros" ou algo equivalente como sendo uma "conta de entradas", de modo a separar contabilmente as receitas da empresa das receitas de terceiros.*

2.19. *Todavia, não é o histórico de um registro contábil que deve estabelecer a base de cálculo tributária, mas a caracterização da operação em si. Não importa o rótulo que se dê aos ingressos financeiros, o que importa é saber se esses ingressos se constituem ou não em receitas da empresa.*

2.20. *Com efeito, embora os registros contábeis possam efetivamente ter sido efetuados de forma equivocada, o mesmo não acontece com os registros tributários, ou seja, com os documentos relativos aos lançamentos tributários, pois tanto as DCTF quando as DIPJ foram elaboradas corretamente, na medida em que a contribuinte informou nestes documentos somente a receita tributável, não incluídos os meros ingressos financeiros pertencentes a terceiros.*

2.21. *Resta, pois, o confronto entre as informações contidas nos livros contábeis com aquelas inseridas nas DCTF e DIPJ para se concluir quais deles efetivamente espelham a realidade fática e conseqüentemente o valor efetivo da base tributária.*

2.22. *Para tanto, nada mais apropriado do que analisar os Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas, que conforme já referido acima, substituem as Notas Fiscais de prestação de serviço e que são a fonte ou origem de toda a receita, tanto da empresa autuada, como das empresas que realizaram o transporte relativo ao agenciamento, e que serviu de base de cálculo ao auto de infração.*

2.23. *Com efeito, cumpre sinalar que em momento algum foi solicitado à autuada que juntasse aos autos cópia dos documentos que deram origem aos ingressos financeiros, nem ela se atentou para a importância de instruir suas informações com referidos documentos, o que é compreensível, pois até então estava ciente que seu procedimento era o correto e seria suficiente para demonstrar a regularidade dos autolançamentos.*

2.24. *Diante disso é que se anexa nesta oportunidade cópias exemplificativas de dois Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas relativos a cada mês do período compreendido pelo auto de infração, sendo um relativo aos serviços de transporte rodoviário com veículos próprios e outro relativo aos serviços de agenciamento.*

2.25. *Sobreleva ressaltar, que nos documentos fiscais relativos aos serviços de transporte rodoviário com veículos próprios consta apenas o nome da emitente da mercadoria; do destinatário da mercadoria; da autuada como proprietária do veículo transportador; bem como um único campo destinado ao histórico relativo ao valor dos serviços.*

2.26. *Já nos documentos fiscais relativos aos serviços de transporte rodoviário relativo ao agenciamento ou "subcontratação", consta o nome da emitente da mercadoria; do destinatário da mercadoria; a logomarca da autuada; um terceiro como proprietário do veículo transportador; bem como dois campos*

*destinados ao histórico relativo ao valor dos serviços, sendo um deles do valor total dos serviços, incluído o valor do próprio ICMS e outro do valor exclusivo do frete destinado ao proprietário do veículo transportador.*

*2.27. Com efeito, apesar do Conhecimento de Transporte Rodoviário de Carga, que substitui a Nota Fiscal, ser impresso em formulário que visa atender especialmente as exigências da Receita Estadual, que, aliás, é o órgão que autoriza a impressão dos documentos fiscais, tais documentos não deixam dúvidas acerca da diferença existente entre a prestação de serviços com veículos próprios daqueles realizados com veículos de terceiros.*

*2.28. Cumpre esclarecer que todos os Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas, relativos ao período compreendido pelo auto de infração se encontram a disposição na empresa para eventual análise, mas diante do volume de documentos e especialmente em face da clareza do auto de infração no sentido de que a base de cálculo utilizada na notificação fiscal é exclusiva aos valores contabilizados na conta nº 1615 (fls. 365/385), a autuada entende suficientes as cópias exemplificativas acima referidas.*

*2.29. Pois bem. Os Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas, que são os comprovantes fiéis da origem, tanto das receitas da empresa autuada, quanto dos ingressos financeiros pertencentes a terceiros, não deixam margem de dúvida de que os valores relativos aos serviços de frete na parte relativa ao agenciamento ou "subcontratação" foram repassados diretamente às empresas prestadoras dos referidos serviços, embora tenham circulado pelo caixa da empresa autuada, que na condição de agenciadora, era quem fazia os pagamentos.*

*2.30. Ou seja, os valores expressamente destacados nos Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas como sendo o valor do frete destinado ao proprietário do veículo transportador, não constituem receita da empresa autuada, pois não são valores auferidos em contraprestação à atividade prestada por ela, já que o transporte é integralmente prestado por outras empresas.*

*2.31. Portanto, na parte relativa ao agenciamento ou "sublocação", a receita da empresa autuada é constituída exclusivamente da comissão, ou seja, da diferença entre o valor total pago pelos serviços e o valor do frete já devidamente destacado no conhecimento de transporte em favor do proprietário do veículo que realiza o transporte.*

*2.32. Com efeito, o conceito de receita não abarca todo e qualquer ingresso de recursos, mas apenas as entradas que importem em aumento do patrimônio da pessoa jurídica sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vindo acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo. Em outras palavras: um ingresso que, ato contínuo e por força da lei ou do contrato é repassado para outra pessoa jurídica, não se enquadra no conceito de receita.*

*2.33. Este é o entendimento praticamente unânime na doutrina pátria e que pode ser sintetizado nas palavras de Geraldo Ataliba, que ao analisar situação relativa ao ISS, assim se posicionou:*

*“O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo dinheiro que ingressa nos cofres de determinada entidade. **Nem toda entrada é***

**receita. Receita é entrada que passa a pertencer entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha integrar o patrimônio da entidade que a recebe. As receitas devem ser escrituradas separadamente das meras entradas. É que estas não pertencem à entidade que as recebe. Têm caráter eminentemente transitório. Ingressam a título provisório, para saírem, com destinação certa, em breve lapso de tempo.”**

2.34. No Poder Judiciário, a matéria recebe exatamente o mesmo tratamento, conforme acórdão exemplificativo a seguir:

**“PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. ART. 544 E 545 DO CPC. RECURSO ESPECIAL. REPUBLICAÇÃO DO PRAZO POR MEIO DA IMPRENSA. DEVOLUÇÃO DO PRAZO PARA A PARTE ADVERSA. INTERPOSIÇÃO DE EMBARGOS INFRINGENTES CONTRA ACÓRDÃO PROFERIDO EM APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 169/STJ E 597/STF. PRELIMINARES AFASTADAS. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ISS. INCIDÊNCIA SOBRE TAXA DE SERVIÇOS "GORJETA". IMPOSSIBILIDADE.**

**6. As receitas decorrentes da efetiva prestação de serviços são tributáveis pelo ISS, consubstanciando o pagamento da prestação contratual correspondente. Outrossim, as entradas que não provocam incremento no patrimônio representam mera passagem de valores, a serem repassadas a terceiros, e não implicam qualquer modificação no patrimônio da empresa. Distinção necessária entre receita e entrada para fins financeiro tributários.**

**7. A "gorjeta", consoante estabelecido pela Consolidação das Leis do Trabalho CLT, ostenta natureza salarial, materializando valores que são repassados aos empregados, posto parte integrante de sua remuneração. O prestador de serviços caracteriza-se como mero depositário dos valores percebidos a esse título, o que afasta a incidência do ISS.**

*(Precedentes: REsp 776.152/PE, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 13/02/2007, DJ 15/03/2007 p.268; Resp 399596/DF, 2 Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ05/05/2004; Resp 107143/MG, 1ª Turma, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ 13/12/1999; REsp 6627/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Garcia Vieira, DJ 17/12/1992; RE 1120401RJ, 2ª Turma, Rel. Min. Francisco Rezek, DJ 02/12/1988.)*

**8. Agravo regimental desprovido”**

2.35. O Conselho de Contribuintes Federal também já teve a oportunidade de analisar vários casos em que se discutia justamente o conceito de receita, cujas decisões não destoaram da posição doutrinária, conforme se observa no acórdão exemplificativo a seguir:

**“COFINS. BASE DE CALCULO. VALORES FATURADOS EM NOME PRÓPRIO, REPASSADOS A TERCEIRO COMO COMISSÃO DE AGÊNCIA. DISTINÇÃO ENTRE RECEITAS E ENTRADAS. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. INTERPRETAÇÃO CONFORME A CONSTITUIÇÃO. Os valores faturados em nome próprio por veículo de propaganda e depois repassados, a título de comissão, à agência de publicidade, conforme disposições legais e regulamentares e a praxe do**

***mercado, não são receitas daquele nem integram a base de cálculo da Contribuição por ele devida.***

***Distinção necessária entre receita e meras entradas.*** Se o legislador, constituinte e ordinário, elegeu como base de cálculo da COFINS signo presuntivo de riqueza, ***importa em desvalia do princípio constitucional da capacidade contributiva a tributação de valores que não se agregam ao patrimônio do contribuinte, mesmo quando faturados em seu nome, por efetivamente pertencerem a terceiro, a quem posteriormente são repassados. A interpretação das normas deve se conformar à Constituição Federal.***”

2.36. Num passado mais remoto houve muitas decisões contrárias aos reclamos das empresas de radiodifusão e das agências de publicidade. Todavia, o amadurecimento da matéria demonstrou claramente a diferença entre receita própria (aquela que é paga à emissora de rádio ou TV como remuneração pela difusão da mensagem) e receita alheia (aquela que, embora paga à emissora de rádio ou TV, corresponde ao montante da comissão que é repassada à agência de publicidade).

2.37. Portanto, o Conselho de Contribuintes Federal tem sido sensível às demandas de empresas que se insurgem contra autos de infração lavrados em decorrência do não pagamento de tributos sobre as receitas repassadas a terceiros e que verdadeiramente não se constituem em receita das empresas indevidamente autuadas.

2.38. É que a receita necessariamente constitui um plus que se integra ao conjunto de bens e direitos de titularidade da empresa. Assim, pode-se afirmar com absoluta segurança que as receitas ingressantes na contabilidade das pessoas jurídicas não podem ser tributadas quando tiverem como contrapartida a saída desses mesmos valores.

2.39. Noutras palavras, se a receita tiver como destino final não o caixa da empresa que emitiu a fatura, mas sim o de outra empresa (a que efetivamente prestou o serviço ou vendeu a mercadoria, atuando a primeira como agente cobradora dos valores que pertencem à segunda), não poderá haver tributação a cargo da primeira, posto que inexistente a conformação do conceito legal de receita.

2.40. Os ingressos contábeis somente constituirão receita tributável quando se destinarem a incorporar o patrimônio da empresa. Se esta atuar como mera intermediária pela qual transitam valores destinados a outras pessoas jurídicas, então não haverá que se falar em auferimento de receita.

2.41. Agregue-se que não se pretende chegar à absurda conclusão, como muitos contribuintes já tentaram no passado ressentido, de excluir da receita os valores pagos pela pessoa jurídica a seus fornecedores. Uma coisa é receita de terceiros, outra é receita própria que se utiliza para pagar prestadores de serviços ou fornecedores de mercadorias, insumos, peças, etc.

2.42. Portanto, ambas não se confundem e têm tratamento tributário diverso. Quando a receita é alheia, a incidência tributária traz efeitos confiscatórios, violando inclusive o art. 150, IV da Constituição, eis que os valores tributados não pertencem ao titular do ingresso, que não terá o seu patrimônio

*aumentado, mas a outra pessoa jurídica, esta sim, que terá o seu patrimônio aumentado e que deve ser tributada.*

2.43. *Agregue-se a tudo isso, que a legislação de regência também aponta neste mesmo sentido, conforme se observa da redação do art. 224 e seu parágrafo único, do RIR/99, assim redigido:*

*“Art. 224. A receita bruta das vendas e serviços 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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31).*

*Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem 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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31, parágrafo único).” (destacamos)*

2.44. *A receita de serviços da empresa autuada compreende o produto dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia. O resultado auferido nas operações de conta alheia é exatamente aquele decorrente de comissões obtidas sobre representação de bens ou serviços de terceiros.*

2.45. *Logo, comprovado através dos Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas, substitutos das Notas Fiscais, que são os documentos fiscais representativos dos valores ingressados no caixa e/ou nas contas bancárias da empresa autuada e que não deixam margem de dúvidas de que os denominados "fretes pagos", representam exatamente a receita de terceiros, cujos documentos infelizmente não instruíram o auto de infração, que a receita da empresa autuada é exatamente aquela informada nas DCTF e DIPJ, não há como se pretender tributar a empresa com base nos livros, que equivocadamente teriam contabilizados todos os ingressos financeiros numa mesma conta.*

2.46. *É que embora os livros contábeis não representem a forma mais adequada para refletir a efetiva natureza dos ingressos financeiros, há elementos suficientes a demonstrar a verdade material acerca da natureza desses ingressos.*

2.47. *Tais elementos, ou seja, os Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas, atestam que os valores recebidos pelos serviços prestados decorrem de duas modalidades distintas, uma deles, pela prestação de serviços de transporte com veículos próprios, em que o valor total corresponde à receita da empresa, a outra, pela prestação de serviços de agenciamento, em que a receita da empresa corresponde apenas à comissão, tudo conforme objeto social da empresa.*

2.48. *Logo, o que deve prevalecer é a verdade material, não tendo, a linguagem utilizada no histórico dos livros fiscais, o condão de descaracterizar nem de prevalecer sobre a verdade material.*

2.49. *Além disso, é importante destacar que a constituição do crédito tributário na modalidade de lançamento por homologação ou autolancamento, foi efetuado pela contribuinte de forma absolutamente correta, ou seja, em*

*consonância com a realidade fática ou verdade material, já anteriormente estampada nos documentos fiscais que acobertaram a prestação dos serviços.*

*2.50. Portanto, o que ocorreu não foi uma dedução da base de cálculo tributável, como equivocadamente teria constado nos livros contábeis e no próprio auto de infração, mas uma não inclusão na base de cálculo tributável, de parte dos ingressos financeiros, por não constituírem receita da empresa atuada, mas sim de terceiros, que obrigatoriamente submetem tais valores à tributação.*

### **3. DA MULTA DE OFÍCIO**

*3.1. A atuada está plenamente convencida de que o auto de infração será anulado em face dos argumentos fáticos e jurídicos expostos no item anterior e como corolário, a multa de ofício será extinta, já que o acessório segue o principal. Todavia, em face do princípio da eventualidade, impugna-se também a aplicação da multa, em especial na sua forma duplicada, também pelas razões expostas na sequência.*

*3.2. Com efeito, a multa de ofício foi fixada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), ao argumento de que a conduta da contribuinte teria se materializado por todo o período abrangido pela autuação e que o montante das receitas omitidas seria notoriamente elevado.*

*3.3. Ocorre que a legislação federal que trata da aplicação das multas estabelece uma graduação no seu percentual para cada tipo de infração. Assim, nos casos de falta de pagamento nos prazos previstos na legislação específica, os contribuintes se sujeitam ao acréscimo da multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso, percentual que fica limitado a 20% (vinte por cento), nos termos do art. 61 e § 29, da Lei n.º 9.430/96:*

*“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

*§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.”*

*3.4. No caso de lançamento de ofício, as multas base serão aquelas previstas no art. 44 da Lei n.º 9.430/96, ou seja, de 75% (setenta e cinco por cento) para os casos de falta de pagamento ou recolhimento e de **falta de declaração** ou de **declaração inexata**, nos termos do inciso I; e, 150% (cento e cinquenta por cento), nos casos de **sonegação**, **fraude** ou **conluio**, nos termos do § 1º:*

*“I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de **falta de declaração** e nos de **declaração inexata**.*

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.” (destacamos)*

3.5. Logo, nos casos de simples **falta de pagamento**, os contribuintes se sujeitam à multa de mora calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso, percentual que fica limitado a **20%** (vinte por cento); nos casos de **falta de declaração** ou de **declaração inexata**, à multa de ofício de **75%** (setenta e cinco por cento); e, nos casos de **sonegação, fraude ou conluio**, à multa de ofício de **150%** (cento e cinquenta por cento).

3.6. Como dito acima, o auto de infração enquadrado na autuada na hipótese prevista no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502/64, ou seja, na hipótese de **sonegação**, cujo dispositivo legal encontra-se vazado nos seguintes termos:

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

**I — da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;”** (destacamos)

3.7. Da leitura crítica do art. 71 e seu inciso I, da Lei nº 4.502/64, observa-se que são necessários dois requisitos essenciais para que se caracterize a sonegação, quais sejam: **a) existência de dolo**; e, **b) que a ação ou omissão do contribuinte tenha impedido ou retardado o conhecimento por parte da autoridade lançadora, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais. Inexistentes estes requisitos, mesmo que apenas um deles, não há que se falar em sonegação.**

3.8. Portanto, para que seja caracterizada a **sonegação** há que existir inicialmente uma **ação ou omissão dolosa**, que nos termos do art. 18, inciso I, do Código Penal é aquela em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo. Mas a noção de dolo não se esgota na realização de uma conduta e seu resultado, é necessário que essa conduta e o respectivo resultado impliquem em um fato criminoso.

3.9. Além disso, para que se caracterize o dolo é necessário ainda o desejo ou a vontade consciente de realizar o fato criminoso. A consciência exprime a idéia de previsão do resultado, à vontade, o desejo de concretizá-lo.

3.10. Logo, mesmo nas hipóteses de ação ou omissão do contribuinte que impeçam ou retardem o conhecimento por parte da autoridade lançadora, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, se não estiver presente, o dolo, não há como se aplicar a multa qualificada, mas apenas a multa de ofício base, que é de 75% (setenta e cinco por cento), ou seja, suficientemente elevada para desestimular a própria ação ou omissão culposa dos contribuintes.

3.11. Com efeito, no caso concreto não houve desejo ou vontade consciente de realizar qualquer fato criminoso, pois a não inclusão dos valores relativos aos ingressos financeiros que não constituem a receita da empresa, não teve o propósito de reduzir a base de cálculo tributável da contribuinte. Os valores não foram incluídos sob o entendimento de que não integram a sua receita, conforme argumentos já expostos no item anterior.

3.12. Tanto é verdade, que o próprio relatório fiscal reconhece que a conduta da contribuinte se deu sob o entendimento de que esses valores não fazem parte da sua receita tributável:

*“O que ocorre foi que, INDEVIDAMENTE, o contribuinte desconsiderou de sua base tributável (Lucro Presumido), as receitas oriundas das subcontratações, pois que entendeu que os repasses a terceiros representariam valores que NÃO são de sua propriedade, daí, NÃO tributáveis. Tais valores foram pagos ao contribuinte que repassou-os, conforme conta contábil n.º 1615— "FRETES PAGOS".*

*Observa-se que o contribuinte de "pronto" declarou nesse expediente de 16/03/2010 (fls. 102), no item n.º 03, que deduziu de sua base de cálculo os fretes pagos a terceiros, destacando que TUDO fora contabilizado.*

*A questão toda então, versa na discussão da regularidade dessa dedução, que por NÃO ser a empresa tributada pelo Lucro Real, segundo opção própria em DIPJ (fls. 153 à 175), NÃO poderia ter procedido dessa forma. A empresa optou a apuração pelo Lucro Presumido, que NÃO comporta essas deduções/exclusões.”*

*3.13 Frise-se que o entendimento das próprias instâncias administrativas do Fisco Federal é no sentido de que a aplicação da multa de ofício qualificada só é cabível quando ficar nitidamente caracterizado o evidente intuito de sonegar, devendo a autoridade fiscal carrear aos autos do processo provas do alegado.*

*3.14. Ocorre que no caso de que se cuida, além de não terem sido carreadas aos autos quaisquer provas no sentido de que a contribuinte tivesse agido com evidente intuito de sonegar, a própria autoridade lançadora concluiu, com base no exame da documentação contábil, que os valores não foram incluídos na base de cálculo tributável, não com o simples objetivo de sonegar tributo, mas sim, sob o argumento de que tais valores não fazem parte da receita da contribuinte.*

*3.15. Como o entendimento da contribuinte era e continua sendo no sentido de que os ingressos financeiros relativos aos serviços de agenciamento, mas que foram transferidos a terceiros, cujos valores estão devidamente destacados nos Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas, não fazem parte da receita da contribuinte, sequer existiria fato gerador a ser declarado.*

*3.16. Portanto, além da inexistência de dolo, também não estaria presente o outro requisito essencial previsto em lei para caracterizar a sonegação, eis que não existiria ação ou omissão da contribuinte tendente a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade lançadora, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.*

*3.17. Diante disso, observa-se que não houve por parte da contribuinte qualquer procedimento doloso que pudesse atrair a incidência do disposto no art. 71, I, da Lei n.º 4.502/64, pois a não inclusão na base de cálculo tributável dos meros ingressos financeiros, é fruto do entendimento de que referidos valores não integram as receitas da empresa.*

*3.18. Logo, **inexistente requisito essencial, ou seja, ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal**, sua natureza ou circunstâncias materiais, não há como se falar em sonegação. Ou seja, não estão presentes nenhum dos requisitos*

*previstos no art.71 caput e inciso I, da Lei nº 4.502/64, a ensejar o agravamento da multa.*

*3.19. No caso de que se cuida, ainda que se venha a concluir que os valores relativos aos ingressos financeiros repassados a terceiros devam fazer parte da receita da contribuinte, o que se admite apenas para fins de argumentação, mesmo assim seria incabível a aplicação da multa dobrada, pois efetivamente não houve dolo por parte da contribuinte, tanto que o procedimento foi devidamente registrado nos livros contábeis.*

*3.20. Se a intenção da autuada efetivamente fosse a de sonegar, certamente não teria registrado tais valores nos livros contábeis nem tampouco transitado as importâncias pelas suas contas bancárias. Ou seja, o procedimento adotado pela contribuinte é completamente incompatível com a idéia de sonegar.*

*3.21. Diante da **inexistência de dolo** seria inclusive injusta a penalização com a multa de 150%. Aliás, a aplicação da multa duplicada, no caso, esbarraria até mesmo no princípio da isonomia ou igualdade, já que a autuada estaria sendo penalizada com a mesma multa que é aplicada aos contribuintes que verdadeiramente atuam no sentido de sonegar, ou seja, de não declarar valores sabidamente devidos.*

*3.22. Além disso, a multa de 75% prevista no inciso I, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, ficaria praticamente sem utilidade, já que nos casos de mera falta de pagamento aplica-se apenas a multa de mora. Portanto, a multa de ofício de 75% é a que deveria ter sido aplicada, eis que, no máximo, teria havido **declaração inexata**, reservando-se a multa duplicada ou de 150% apenas para os casos de sonegação, ou seja, quando presente o dolo e a omissão do fato gerador.*

#### **4. DAS PROVAS**

*4.1. Embora houvesse quatro "pilares" importantes: a) valor da movimentação bancária; b) valor registrado nos livros contábeis; c) valor informado das DCTF e DIPJ; e, d) valor constante nos documentos fiscais que acobertaram a prestação dos serviços, o procedimento administrativo foi estruturado apenas sobre os três primeiros.*

*4.2. Ou seja, não se investigou a origem dos ingressos financeiros para se concluir se efetivamente o seu montante integral ou se apenas parte desses ingressos compunham a receita da empresa autuada. De todo modo, o procedimento administrativo não deixa dúvidas de que a base de cálculo do auto de infração é exclusivamente o montante relativo aos "fretes pagos".*

*4.3. Tanto é verdade que a própria autoridade lançadora reconhece expressamente que a questão toda é saber se esses valores poderiam ou não ser "deduzidos" da base de cálculo tributável. Frise-se que se o quarto "pilar" tivesse composto a estrutura do procedimento administrativo, certamente o auto de infração nem teria sido lavrado, ou então, a autoridade lançadora teria levantado a seguinte indagação: "a questão versa na discussão se os ingressos financeiros provisórios transferidos logo na sequência a terceiros compõem ou não a receita da empresa autuada".*

*4.4. Diante disso, a autuada entende que as cópias exemplificativas de dois Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas relativas a cada mês do*

*período compreendido pelo auto de infração, sendo um relativo aos serviços de transporte rodoviário com veículos próprios e outro relativo aos serviços de agenciamento, são suficientes para o deslinde da questão, já que não há discussão se esses valores teriam ou não sido repassados a terceiros "fretes pagos", mas apenas se eles compõem ou não a receita da empresa autuada (se poderiam ter sido "deduzidos").*

*4.5. Todavia, caso esta ilustre autoridade julgadora conclua pela necessidade de maiores esclarecimentos e/ou provas, requer seja oportunizada a juntada de novos documentos, em especial cópia de todos os Conhecimentos de Transporte, bem como seja determinada, ainda que de ofício, a realização de diligências e/ou perícias complementares, consoante faculta o art. 18 do Decreto nº 70.235/72 e demais disposições legais pertinentes à matéria, tudo em homenagem ao princípio da busca da verdade material.*

*4.6. Os motivos que ensejam a eventual perícia residem no fato de que efetivamente todos os valores repassados a terceiros "fretes pagos" estão devidamente destacados nos Conhecimentos de Transporte de Cargas respectivos, de modo que estes documentos fiscais são o espelho fiel das importâncias que compõem a receita da empresa autuada "comissões", bem como das importâncias destinadas desde a origem para remunerar o serviço de transporte propriamente dito ou receitas de terceiros "fretes pagos".*

*4.7. O quesito que a autuada pretende ver respondido, no caso de realização da perícia, diz respeito basicamente se os documentos fiscais que acobertaram a prestação dos serviços, ou seja, os Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas, que substituem as Notas Fiscais, destacam do valor total dos serviços, a importância destinada desde a origem a remunerar o serviço de frete propriamente dito, realizado por outras pessoas jurídicas.*

## **5. DO PEDIDO**

*5.1. Em face dos fundamentos fáticos e jurídicos acima elencados, a autuada requer a Vossa Senhoria seja anulado o auto de infração, eis que o crédito tributário foi apurado em desacordo com a legislação de regência, ou, alternativamente, seja determinado o cancelamento da multa de ofício eis que também fixada em desacordo com a legislação de regência.*

No julgamento realizado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, a decisão foi desfavorável ao contribuinte, conforme Acórdão de nº 15-035.296, proferido pela 2ª Turma da DRJ/SDR, em sessão de 11 de abril de 2014, do qual reproduzo partes:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ**

**Anocalendário:**

**2005, 2006, 2007, 2008**

**LUCRO PRESUMIDO. DEDUÇÃO INDEVIDA DA BASE DE CÁLCULO.**

*Empresa transportadora que contrata em nome próprio, subcontratando a prestação do serviço a terceiros, deve considerar o valor total recebido como receita sujeita à tributação pelo lucro presumido.*

**AGENCIAMENTO DE CARGAS. CARACTERÍSTICAS.**

*O contrato de agência tem em sua essência a atuação em nome de terceiro e sob a orientação deste, operando-se a intermediação de negócios. A contratação em nome próprio e a subcontratação não se enquadra como agenciamento, ocorrendo apenas a transferência, por conta e risco da transportadora contratada, da execução do transporte.*

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Ano calendário:*

*2005, 2006, 2007, 2008*

**QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. SONEGAÇÃO**

*A redução intencional da base de cálculo dos tributos, praticamente à metade, com a informação ao fisco dos valores reduzidos, impede o conhecimento, por parte da autoridade tributária, das circunstâncias materiais do fato gerador do tributo, caracterizando sonegação.*

**Voto**

*Conheço da Impugnação.*

*Inicialmente, indefiro o pedido de diligência e perícia formulado pela Impugnante por considerar desnecessários ao deslinde da questão posta.*

*[...]*

*No mérito, a lide está caracterizada em dois aspectos do processo: o primeiro é em relação à possibilidade de desconsiderar (ou deduzir), para fins de apuração do lucro presumido, as receitas de transportes prestados por outras pessoas jurídicas, mas contratados pela Autuada, segundo seu entendimento, na condição de agente; o segundo é em relação à aplicação da multa qualificada.*

*É matéria incontroversa que a Transportadora registrava os valores recebidos em conta de receita, reduzindo desses valores os “Fretes Pagos”, registrados na conta contábil n.º 1615, destacados nos conhecimentos de transporte pelo menos na amostragem apresentada alcançando, dessa forma, a base de cálculo sobre a qual aplicava a alíquota de 8% apurando o lucro presumido.*

*A Empresa alega que nos fretes realizados por terceiros atuou como agente, percebendo apenas um percentual como receita sua, correspondente ao valor cobrado menos o valor pago pelo frete realizado.*

*[...]*

*Aspecto de realce na relação da Autuada com as empresas proprietárias dos veículos que realizavam o transporte é que ela atuava em nome próprio, contratando os serviços para serem prestados por ela e não em nome das supostas agenciadas. Assim, os documentos fiscais, assinaturas e o*

*compromisso civil de transporte para com a contratante era da Cabo e não das empresas proprietárias dos veículos.*

*Como já foi apontado, no contrato de agência (representação comercial) o agente atua em nome do agenciado, observando suas orientações. No caso presente, a Transportadora atuou em nome próprio e, ante uma necessidade operacional, subcontratou o transporte a terceiros, proprietários dos veículos.*

*O contrato firmado é entre a Transportadora Cabo e a contratante do serviço de transporte. O terceiro, a empresa proprietária do veículo que realiza efetivamente o transporte é que atua em nome da Cabo e não o contrário.*

*Está absolutamente claro que não houve nenhum tipo de intermediação, mas, sim, a utilização de terceiros para, possivelmente, cobrir insuficiência da frota própria.*

*Cabe destacar que a Autuada, em nenhum momento, calculou o lucro presumido pelo percentual de 32% incidente sobre a receita da suposta intermediação, como seria obrigada nos termos do artigo 15, § 1º, inciso III, alínea “b” da Lei nº 9.249, de 1995:*

*“Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995:*

*§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:*

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

*b) intermediação de negócios;”*

*Tampouco aplicou este mesmo percentual no cálculo do valor tributável Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), como determina o artigo 22 da Lei nº 10.684, de 2003, ipso iure:*

*“Art. 22. O art. 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, passa a vigorar com a seguinte redação:*

*Art. 20. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-cadastral, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a trinta e dois por cento”.*

*A própria Empresa, portanto, considera a suposta “comissão” recebida pelo que intitula de “agenciamento de cargas” como receita da atividade de transporte de cargas, caso contrário não aplicaria o percentual de 8% para alcançar a base de cálculo segregando-a das demais receitas e aplicando o percentual de 32%. É o que se vê de suas DIPJ, às folhas 157 a 160.*

*Estou convicto que a utilização de veículos de terceiros para a realização de contratos efetivados em nome próprio não constitui agenciamento, devendo, a receita relativa a esses serviços, integrar a base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), calculados na forma do lucro presumido, e compor o faturamento para fins de tributação da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).*

*Vencida a primeira questão, passamos a tratar da multa de ofício no percentual de 150%, qualificada, portanto, sob o argumento de que a Empresa excluiu montantes elevados de sua receita operacional no cálculo do lucro presumido, praticando sonegação, conforme previsto no artigo 71 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.*

*Não tenho dúvida de que a Empresa, intencionalmente, sujeitou à tributação e informou à Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB praticamente a metade de sua receita operacional, sob a alegação de que não era receita sua.*

*A Empresa contratava os transportes, recebia os valores e pagava serviços de outras empresas que, com veículos próprios, efetuavam efetivamente o transporte por subcontratação.*

*Caso fosse tributada pelo lucro real, poderia deduzir o valor como despesa necessária, mas, optando pelo lucro presumido, deveria oferecer toda a receita à tributação, o que não fez, de forma intencional e contumaz.*

*Não fosse a Autuada alvo deste procedimento fiscal, ela permaneceria, ad aeternum, pagando tributo a menor, sem que a autoridade tributária tivesse meio de saber da redução indevida da base de cálculo.*

*Vejo presentes o dolo e o fato de a conduta impedir que a autoridade fiscal tomasse conhecimento da circunstância material do fato gerador, qual seja, a redução indevida da base de cálculo dos tributos.*

*Assim, mantenho a multa qualificada.*

Cientificada em 05 de maio de 2014 da decisão de primeira instância, a Interessada apresentou seu recurso voluntário, protocolado em 02 de junho de 2014, no qual repete o inteiro teor das alegações trazidas na Impugnação, ora relatoriadas.

É o relatório do essencial.

## **Voto**

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano, Relator.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário apresentado, dele conheço.

Conforme relatoriado, cientificada da decisão do acórdão da DRJ, a Contribuinte interpõe recurso voluntário, no qual repete a argumentação apresentada na Impugnação, ora transcrita na decisão recorrida, então apreciada por aquela instância.

Em assim sendo, me permito de se utilizar a faculdade prevista ao Conselheiro Relator nos termos do parágrafo 3º do art.57 do Regimento Interno do CARF:

*Art.57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:*

[...]

*Parágrafo 1º. A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.*

[...]

*2 A exigência do Parágrafo 1º. pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF n. 329, 2017).*

Na apreciação da questão, o acórdão recorrido mostrou-se sólido em suas conclusões e encontra-se adequadamente fundamentado, com exceção acerca da conclusão quanto à **qualificação** da multa de ofício, posição da qual divirjo e mais adiante apresentarei meus argumentos.

Feita a devida ressalva, **adoto como minhas razões de decidir a decisão recorrida**, pelos seus próprios e bons fundamentos:

#### **Voto**

*Conheço da Impugnação.*

*Inicialmente, indefiro o pedido de diligência e perícia formulado pela Impugnante por considerar desnecessários ao deslinde da questão posta.*

[...]

*No mérito, a lide está caracterizada em dois aspectos do processo: o primeiro é em relação à possibilidade de desconsiderar (ou deduzir), para fins de apuração do lucro presumido, as receitas de transportes prestados por outras pessoas jurídicas, mas contratados pela Autuada, segundo seu entendimento, na condição de agente; o segundo é em relação à aplicação da multa qualificada.*

*É matéria incontroversa que a Transportadora registrava os valores recebidos em conta de receita, reduzindo desses valores os “Fretes Pagos”, registrados na conta contábil n.º 1615, destacados nos conhecimentos de transporte pelo menos na amostragem apresentada alcançando, dessa forma, a base de cálculo sobre a qual aplicava a alíquota de 8% apurando o lucro presumido.*

*A Empresa alega que nos fretes realizados por terceiros atuou como agente, percebendo apenas um percentual como receita sua, correspondente ao valor cobrado menos o valor pago pelo frete realizado.*

*Da 8ª Alteração de seu Contrato Social, registrada na Junta Comercial do Estado de Santa Catarina em 9 de fevereiro de 2004, consta, na consolidação do contrato, o seguinte objeto:*

*“O objeto da sociedade é de "TRANSPORTES RODOVIARIOS DE CARGAS EM GERAL". (fl. 86)”*

*Da 10ª Alteração do Contrato Social, registrada na Junta Comercial do Estado de Santa Catarina em 20 de julho de 2006, o objeto social foi alterado, nos seguintes termos:*

*“a) a atividade que era de "Transportes Rodoviários de Cargas em Geral" para "Transportes Rodoviários de Cargas em Geral (60.26.7.02) e Agenciamento de Cargas (63.40.1.03)".(fl 91)*

*A conclusão inicial é de que, caso seja considerada procedente a alegação da Autuada, isto valerá apenas a partir de agosto de 2006, uma vez que antes desse mês ela não desenvolvia a atividade de agenciamento, por não constar de seu objetivo social.*

*O Contrato de Agência (representação comercial) está disciplinado nos artigos 710 a 721 do Código Civil de 2002, que têm o seguinte teor:*

*“Art. 710. Pelo contrato de agência, uma pessoa assume, em caráter não eventual e sem vínculos de dependência, a obrigação de promover, à conta de outra, mediante retribuição, a realização de certos negócios, em zona determinada, caracterizando-se a distribuição quando o agente tiver à sua disposição a coisa a ser negociada.*

*Parágrafo único. O proponente pode conferir poderes ao agente para que este o represente na conclusão dos contratos.*

*Art. 711. Salvo ajuste, o proponente não pode constituir, ao mesmo tempo, mais de um agente, na mesma zona, com idêntica incumbência; nem pode o agente assumir o encargo de nela tratar de negócios do mesmo gênero, à conta de outros proponentes.*

*Art. 712. O agente, no desempenho que lhe foi cometido, deve agir com toda diligência, atendo-se às instruções recebidas do proponente.*

*Art. 713. Salvo estipulação diversa, todas as despesas com a agência ou distribuição correm a cargo do agente ou distribuidor.*

*Art. 714. Salvo ajuste, o agente ou distribuidor terá direito à remuneração correspondente aos negócios concluídos dentro de sua zona, ainda que sem a sua interferência.*

*Art. 715. O agente ou distribuidor tem direito à indenização se o proponente, sem justa causa, cessar o atendimento das propostas ou reduzi-lo tanto que se torna antieconômica a continuação do contrato.*

*Art. 716. A remuneração será devida ao agente também quando o negócio deixar de ser realizado por fato imputável ao proponente.*

*Art. 717. Ainda que dispensado por justa causa, terá o agente direito a ser remunerado pelos serviços úteis prestados ao proponente, sem embargo de haver este perdas e danos pelos prejuízos sofridos.*

*Art. 718. Se a dispensa se der sem culpa do agente, terá ele direito à remuneração até então devida, inclusive sobre os negócios pendentes, além das indenizações previstas em lei especial.*

*Art. 719. Se o agente não puder continuar o trabalho por motivo de força maior, terá direito à remuneração correspondente aos serviços realizados, cabendo esse direito aos herdeiros no caso de morte.*

*Art. 720. Se o contrato for por tempo indeterminado, qualquer das partes poderá resolvê-lo mediante aviso prévio de noventa dias, desde que transcorrido prazo compatível com a natureza e o vulto do investimento exigido do agente.*

*Parágrafo único. No caso de divergência entre as partes, o juiz decidirá da razoabilidade do prazo e do valor devido.*

*Art. 721. Aplicam-se ao contrato de agência e distribuição, no que couber, as regras concernentes ao mandato e à comissão e as constantes de lei especial.”*

*Para Humberto Theodoro Júnior (Do Contrato de Agência e Distribuição no Novo Código Civil, disponível em [www.mundojuridico.adv.br](http://www.mundojuridico.adv.br)) o Novo Código Civil abandonou o nome de “representante comercial”, substituindo-o por “agente”, nos moldes do direito europeu.*

*Sobre o contrato em si, assim se manifesta o doutrinador:*

*“Como o Código Civil determina que ao contrato de agência devem ser aplicadas, no que couber, as regras constantes de lei especial, é necessário cotejar-se a definição codificada (art. 710) com a constante da Lei nº 4.886/65 e das alterações da Lei nº 8.420/92.”*

*Em primeiro lugar, é bom ressaltar que a lei especial define diretamente o representante comercial (isto é, o agente) (art. 1º). Já o Código Civil enfoca o contrato típico que vincula o representante e o representado (art. 710).*

*Assim, na definição do Código, o contrato de agência (ou de representação comercial autônoma) é aquele pelo qual uma pessoa – o agente – assume, em caráter não eventual, e sem vínculos de dependência, a obrigação de promover à conta de outra – o proponente ou fornecedor – mediante retribuição, a realização de certos negócios, em zona determinada.*

*Dessa conceituação legal, deduz-se que o contrato de agência envolve: a) relação entre empresários, dentro da circulação mercadológica de bens e serviços; b) a relação, contudo, não é de dependência hierárquica entre representante e representado, pois aquele age com autonomia na organização de seu negócio e na condução da intermediação dos negócios do último (embora tenha de cumprir programas e instruções do proponente); c) o objetivo do contrato não é um negócio determinado, mas uma prática habitual, de sorte*

*que entre as partes se estabelece um vínculo duradouro (não eventual); d) a representação importa atos promovidos por uma das partes à conta da outra, configurando, portanto, um negócio de intermediação na prática mercantil de interesse do representado; e) à prestação do serviço de intermediação do agente corresponde o direito a uma remuneração ou retribuição, de maneira que o contrato é bilateral, oneroso e comutativo; f) a representação, finalmente, deve ser exercitada nos limites de uma zona determinada, ou seja, cabe ao agente praticar a intermediação dentro de um território estipulado pelo contrato, ou algo que a isso corresponda.”*

*Outros autores, contudo, entendem que o contrato de representação comercial tem maior amplitude social do que o de agência, como é o caso de Pablo Stolze Gagliano e Rodolfo Pamplona Filho (Novo Curso de Direito Civil, vol. IV: tomo 2. São Paulo: Saraiva, 2008, p.389), in verbis:*

*“Não temos dúvida de que a representação comercial tem amplitude social mais significativa, fato este observado por SILVIO VENOSA:*

*O contrato de agência situa-se qualitativamente, em plano inferior ao da representação, razão pela qual não podem ser tomados como expressões sinônimas, embora parte da doutrina o faça.*

*O representante comercial, entretanto, exerce atividade mais ampla, pois pode participar da conclusão do negócio, efetivamente representando a parte que lhe outorgou poderes, e, além disso, submete-se a registro específico em um Conselho Regional de Representantes Comerciais, vinculado, por sua vez, ao Conselho Federal, nos termos da Lei n 4.886/65 (alterada pela Lei n. 8.420/92), inexigível dos simples agentes ou distribuidores. Caso o façam, passarão a exercer atividade contratual típica de representante comercial.”*

*Independentemente da compreensão do tema (se representante comercial ou não), o fato é que as características são semelhantes, podendo ocorrer algum acréscimo de poderes à representação comercial. No caso em estudo, trata-se de agenciamento puro, pelo que podemos buscar as características contratuais apontadas por Humberto Theodoro Júnior.*

*A lição do doutrinador é conclusiva e podemos, a partir das características do contrato por ele apontadas, traçar um comparativo com a atividade desenvolvida pela Cabo Transportes.*

*Aspecto de realce na relação da Autuada com as empresas proprietárias dos veículos que realizavam o transporte é que ela atuava em nome próprio, contratando os serviços para serem prestados por ela e não em nome das supostas agenciadas. Assim, os documentos fiscais, assinaturas e o compromisso civil de transporte para com a contratante era da Cabo e não das empresas proprietárias dos veículos.*

*Como já foi apontado, no contrato de agência (representação comercial) o agente atua em nome do agenciado, observando suas orientações. No caso presente, a Transportadora atuou em nome próprio e, ante uma necessidade operacional, subcontratou o transporte a terceiros, proprietários dos veículos.*

*O contrato firmado é entre a Transportadora Cabo e a contratante do serviço de transporte. O terceiro, a empresa proprietária do veículo que realiza efetivamente o transporte é que atua em nome da Cabo e não o contrário.*

*Está absolutamente claro que não houve nenhum tipo de intermediação, mas, sim, a utilização de terceiros para, possivelmente, cobrir insuficiência da frota própria.*

*Cabe destacar que a Autuada, em nenhum momento, calculou o lucro presumido pelo percentual de 32% incidente sobre a receita da suposta intermediação, como seria obrigada nos termos do artigo 15, § 1º, inciso III, alínea “b” da Lei nº 9.249, de 1995:*

*“Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995:*

*§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:*

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

*b) intermediação de negócios;”*

*Tampouco aplicou este mesmo percentual no cálculo do valor tributável Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), como determina o artigo 22 da Lei nº 10.684, de 2003, ipso iure:*

*“Art. 22. O art. 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, passa a vigorar com a seguinte redação:*

*Art. 20. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano calendário, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a trinta e dois por cento”.*

*A própria Empresa, portanto, considera a suposta “comissão” recebida pelo que intitula de “agenciamento de cargas” como receita da atividade de transporte de cargas, caso contrário não aplicaria o percentual de 8% para alcançar a base de cálculo segregando-a das demais receitas e aplicando o percentual de 32%. É o que se vê de suas DIPJ, às folhas 157 a 160.*

*Estou convicto que a utilização de veículos de terceiros para a realização de contratos efetivados em nome próprio não constitui agenciamento, devendo, a receita relativa a esses serviços, integrar a base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), calculados na forma do lucro presumido, e compor o faturamento para fins de tributação da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).*

Em face de observação feita pela Recorrente acerca de que, se soubesse da posição fiscal teria migrado para a tributação pelo lucro real, oportuno destacar o raciocínio de Jimir Doniak Jr em seu artigo “O Regime do Lucro Presumido no novo RIR/2018”, na obra

**Aspectos Jurídicos Relevantes do RIR/2018**, onde o celebrado autor ressalta que a adoção da tributação pelas regras do lucro presumido é uma **opção** dos contribuintes e este regime de tributação se afasta da apuração do resultado da empresa. Daí que jamais poderia ser uma imposição do legislador, pois se poderia estar pagando imposto sobre uma base superior àquela efetivamente real. Quer se dizer que a escolha é do contribuinte, “*as regras estão postas e o contribuinte conscientemente sabe os benefícios e assume os riscos da escolha por nele feita.*”

A adoção deste regime não permite a dedução e/ou exclusão de sua receita bruta de eventuais receitas de transportes prestados por outras pessoas jurídicas, então contratadas pela Recorrente.

Neste sentido, o Acórdão CARF de n.º 1201-000.876, de 12/03/2014:

*DEDUÇÃO DE PAGAMENTO EM SUBCONTRATAÇÕES.*

*Haja vista que a Recorrente era tributada pelo Lucro Presumido, correto o procedimento da Fiscalização em considerar como base de cálculo os valores totais dos fretes recebidos, não cabendo, por falta de previsão legal, excluir aqueles transferidos para terceiros pelos fretes subcontratados.*

Também, o Acórdão CARF de n.º 1301-004.175, de 11/11/2019:

*LUCRO PRESUMIDO. DESPESAS. RECEITAS REPASSADAS A TERCEIROS. EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.*

*Na sistemática de apuração da base de cálculo do IRPJ pelo Lucro Presumido, não se permitem exclusões de despesas, nem de receitas repassadas a terceiros, salvo hipóteses específicas expressamente previstas na lei.*

Continuando com o voto da DRJ:

*Vencida a primeira questão, passamos a tratar da multa de ofício no percentual de 150%, qualificada, portanto, sob o argumento de que a Empresa excluiu montantes elevados de sua receita operacional no cálculo do lucro presumido, praticando sonegação, conforme previsto no artigo 71 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964.*

*Não tenho dúvida de que a Empresa, intencionalmente, sujeitou à tributação e informou à Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB praticamente a metade de sua receita operacional, sob a alegação de que não era receita sua.*

*A Empresa contratava os transportes, recebia os valores e pagava serviços de outras empresas que, com veículos próprios, efetuavam efetivamente o transporte por subcontratação.*

*Caso fosse tributada pelo lucro real, poderia deduzir o valor como despesa necessária, mas, optando pelo lucro presumido, deveria oferecer toda a receita à tributação, o que não fez, de forma intencional e contumaz.*

*Não fosse a Autuada alvo deste procedimento fiscal, ela permaneceria, ad aeternum, pagando tributo a menor, sem que a autoridade tributária tivesse meio de saber da redução indevida da base de cálculo.*

*Vejo presentes o dolo e o fato de a conduta impedir que a autoridade fiscal tomasse conhecimento da circunstância material do fato gerador, qual seja, a redução indevida da base de cálculo dos tributos.*

*Assim, mantenho a multa qualificada.*

*Nestes termos, voto por considerar improcedente a impugnação, mantendo os lançamentos relativos: do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), no valor de R\$577.196,97 (quinhentos e setenta e sete mil, cento e noventa e seis reais e noventa e sete centavos); da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no valor de R\$311.686,39 (trezentos e onze mil, seiscentos e oitenta e seis reais e trinta e nove centavos); da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), no valor de R\$187.588,90 (cento e oitenta e sete mil, quinhentos e oitenta e oito mil e noventa centavos); e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), no valor de R\$865.795,39 (oitocentos e sessenta e cinco mil, setecentos e noventa e cinco reais e trinta e nove centavos), acrescidos de multa de ofício qualificada no percentual de 150% e juros de mora.*

*[...]*

Neste ponto, **divirjo** da posição assumida na decisão recorrida.

Apesar dos valores elevados, dos períodos considerados (4 anos calendário), não vejo como possa tratar-se de uma “conduta dolosa” como afirmado pela autoridade fiscal atuante.

Isto porque, como a própria autoridade já destacava em seu relatório fiscal, a contribuinte havia excluído **indevidamente** as referidas receitas de tributação, **dedução esta devidamente contabilizada** e que a empresa “*não poderia ter procedido dessa forma*”, pois optou pela apuração pelo lucro presumido.

Me parece mais um equívoco de entendimento acerca da legislação tributária, do que uma conduta intencional da Recorrente, matéria, aliás, que já se abateu em várias empresas.

De toda forma, acato os argumentos da recorrente e entendo que deva ser **afastada** a **qualificação** da multa de ofício, devendo ser mantida a multa em seu patamar típico, de 75%.

Por força disto, temos que, por uma questão de **ordem pública**, devemos verificar a necessidade ou não de eventual retificação do crédito tributário pela **decadência**.

Em se tratando de apuração pelo lucro presumido, o fato gerador é trimestral, de forma que, no caso, a contagem do prazo decadencial deve observar o disposto no §4º do art.150 do CTN, ou seja, Fazenda Pública deve constituir o lançamento de ofício no prazo de cinco anos contados da data de ocorrência do fato gerador.

De se ver então, se ocorreu a decadência em algum dos trimestres objeto do lançamento de IRPJ e de CSLL e/ou em algum mês, no caso de PIS e COFINS, considerando que a ciência dos autos de infração se deu em **15/10/2010**.

<b>IRPJ / CSLL</b>		
<b>FATO GERADOR – FG</b>	<b>CINCO ANOS APÓS FG</b>	<b>DECADÊNCIA</b>
31/03/2005	31/03/2010	SIM
30/06/2005	30/06/2010	SIM
30/09/2005	30/09/2010	SIM
31/12/2005	31/12/2010	NÃO

Para os demais trimestres, de 2006, 2007 e 2008, não ocorre, portanto, a decadência.

Relativamente às Contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, ocorreu a decadência para os fatos geradores mensais ocorridos no período de **janeiro a setembro de 2005**.

### **Conclusão**

É o voto, dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a qualificação da multa de ofício e reconhecer a decadência para (i) os lançamentos de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - **IRPJ** e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - **CSLL** relativamente aos fatos geradores trimestrais findos em 31/03/2005, 30/06/2005 e 30/09/2005 e (ii) e para os lançamentos das Contribuições para o PIS/PASEP e COFINS relativo aos fatos geradores mensais no período compreendido entre janeiro a setembro de 2005.

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano