



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.000279/2011-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-005.482 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de abril de 2021
Recorrente EXCELENCE SERVIÇOS DE MÃO-DE-OBRA ESPECIALIZADA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2006

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentada novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adota-se a decisão recorrida mediante transcrição de seu inteiro teor, conforme §3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2006

MULTA QUALIFICADA. JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE

O lançamento da multa qualificada de 150% deve ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a preliminar de nulidade do auto de infração e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário tão somente para reduzir a multa de ofício ao patamar de 75%.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Letícia Domingues Costa Braga - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Carlos André Soares Nogueira, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga, Itamar Artur Magalhães Alves Ruga e André Severo Chaves.

Relatório

Por bem expor o caso dos autos, reproduzo abaixo relatório da Delegacia de origem, complementando-o a seguir:

1. A empresa acima identificada foi submetida a procedimento fiscal que redundou na lavratura de autos de infração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido relativos ao ano-calendário de 2006 (autos de infração e demonstrativos de cálculo às fls. 871/881 a numeração indicada neste relatório e no voto se refere a do processo digital).

2. Consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 865/870) que:

- Da análise da escrituração contábil e notas fiscais de prestação de serviços disponibilizadas pelo contribuinte, verificou-se que as receitas de prestação de serviços recebidas no período de 01/2006 a 12/2006, e lançadas a crédito em Contas a Receber, conforme discriminado no "Demonstrativo das Receitas Recebidas" (fls. 53/74), não foram totalmente informadas na DIPJ e DCTF do ano-calendário 2006.

- No quadro denominado "Demonstrativo de Apuração do Imposto de Renda e da CSLL", fl. 76, estão demonstrados a apuração da base de cálculo do montante devido do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, bem como os valores retidos pela fonte pagadora constantes das notas fiscais de prestação de serviços do período e os valores declarados em DCTF.

- Cumpre observar que, conforme consulta aos sistemas da Receita Federal do Brasil, verificou-se que a empresa ora fiscalizada havia apresentado DIPJ/2007 ano-calendário 2006, em 29/06/2007 e posteriormente em 29/08/2007, com informações relativa ao valor da receita bruta compatível com os apurados por esta fiscalização, conforme se vê nas fichas 14A (apuração do Imposto de Renda sobre o Lucro Presumido) e 18A (cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), e demonstrado no quadro de fl. 868. As referidas DIPJ foram retificadas com a entrega da DIPJ retificadora, em 31/03/2008 (esta última sob análise nesta ação fiscal). O mesmo procedimento se observa nas DCTF – 1º e 2º semestres do ano-calendário de 2006 entregues, respectivamente, em 04/10/2006 e 05/04/2007, e posteriormente retificadas pela DCTF retificadora apresentada em 31/03/2008.

- Diante do exposto, a diferença apurada do IRPJ e da CSLL deverá ser exigida de ofício, mediante a lavratura do Auto de Infração que é parte integrante deste Termo de Verificação Fiscal, sem prejuízo das demais implicações penais cabíveis, conforme disposto na Portaria RFB 2.439, de 21/12/2010 D.O.U de 22/12/2010, tendo em vista que os fatos ora relatados caracterizam, "em tese", crime contra a ordem tributária previsto no inciso I do artigo 1º da Lei nº 8.137/1990, e no inciso I do artigo 71 da Lei nº 4.502/1964, o que justifica a aplicação da multa qualificada nos termos do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

3. As demais disposições legais e valores do crédito tributário constituído encontram-se discriminados nos autos de infração mencionados acima.

4. Inconformada, a interessada apresentou a impugnação de fls. 887/909, alegando, em síntese, o seguinte:

- em que pese ter a empresa disponibilizado todos os meios físicos disponíveis, tais como, documentos fiscais, contábeis, administrativos, cópia de cheques, recibos, declarações, etc., a autoridade lançadora optou em autuar a Impugnante em diversas modalidades de penalidades sobre o mesmo fato jurídico tributário, o que não pode ser admitido, em vista do efetivo excesso de pena e de exação sob o mesmo fato gerador.

- protesta a Impugnante, desde já, pela produção de prova emprestada, a posteriori, caso haja necessidade de se demonstrar as sucessivas incidências das penalidades aplicadas, cuja origem é apenas um fato jurídico tributário, que culminou com a lavratura de 17 autos de infração, apenas no exercício de 2006.

- a Auditora Fiscal, quando da lavratura do presente Auto de Infração não observou as características do caso em apreço e, embora tenha mencionado no Termo de Verificação Fiscal a respeito dos MPF e respectivos termos de início, prorrogação, competência e encerramento da fiscalização e da Relação de Bens e Direitos do sujeito passivo, não procedeu a juntada dos mesmos, o que prejudicou sobremaneira a defesa do contribuinte que sequer soube ao certo do que estava sendo autuado.

- nota-se que, quando da lavratura do presente Auto de Infração, não fora acostado sequer o histórico dos fatos, não podendo a Impugnante ter noção do que praticou e do que deve defender-se.

- é cristalino que aquele ao qual se imputa uma determinada conduta ilegal sempre deverá defender-se dos fatos e, para tanto, quando da lavratura de um Auto de Infração, sempre deverão estar descritos dia, local, hora, descrição do fato e todas as demais circunstâncias que ensejaram a lavratura do mesmo.

- é inconteste a nulidade do presente Auto de Infração por não juntar documentos referentes à descrição do fato gerador que ensejou a lavratura do mesmo, o que por si só, impede que a Impugnante tenha ciência do que está sendo autuado e do que deve se defender, pois a apresentação de meras tabelas não é instrumento hábil a sustentar sua autuação.

- o simples fato de entrega da DIPJ apurada com os impostos devidos decorrente do Lucro Presumido não é, pura e simplesmente, documento hábil a estabelecer o regime de tributação a que a pessoa jurídica deverá se submeter por todo o ano-calendário.

- preceitua o artigo 26 da Lei 9.430/1996, lei esta que disciplina o regime de tributação do Lucro Presumido, que a opção por referido regime se dará apenas com o pagamento da primeira ou única parcela da quota do imposto devido, correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário.

- a legislação condiciona a finalização da opção pelo Lucro Presumido com o pagamento da primeira parcela, o que, de fato e conforme informações prestadas pela própria Auditora Fiscal, não ocorreu.

- assim sendo, não há que se falar em óbice para que a Impugnante, mesmo após a entrega da DIPJ pudesse retificar suas declarações com apuração com base no Lucro

Real, o que afasta, de imediato, os valores pretendidos no presente Auto de Infração a título de Imposto de Renda e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

- as empresas que prestam serviços de mão de obra, como é o caso desta Impugnante atuam como intermediárias entre o trabalhador e a empresa tomadora de serviços, se responsabilizando pelo pagamento dos salários e respectivos encargos previdenciários.

- assim sendo, do valor recebido pela tomadora dos serviços, devem ser descontados os valores que servirão para pagamento dos salários e dos encargos previdenciários para se alcançar efetivamente, o valor da taxa de administração pela prestação dos serviços.

- há de se distinguir a receita de outros eventuais ingressos financeiros: receita é o valor- que a empresa recebe em troca de bens e serviços, componentes de seu patrimônio, que oferece a terceiros, o que, no caso da compra e venda mercantil, faz noção de receita coincidir com o conceito de preço do produto.

- assim, conclui-se que não compõem a base de cálculo as parcelas que não pertencem à empresa; ou representem um reembolso de despesas que, estando a cargo de terceiros, foram assumidas pela empresa.

- tal ideia se harmoniza perfeitamente, com a definição de receita bruta do Regulamento do Imposto de Renda em seu artigo 226: "a receita bruta das vendas compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados".

- por tudo isso, conclui-se que os valores constantes no caixa da empresa que devem ser repassados aos terceiros (trabalhadores temporários), bem como seus respectivos encargos, não caracterizam receitas e, portanto, devem ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e CSLL, por medida de Justiça Fiscal.

- pelo Princípio Constitucional da Isonomia, haja vista a Impugnante exercer apenas serviços de mão de obra especializada, a base de cálculo das referidas exações (CSLL e IRPJ) deve ser composta dos valores referentes às taxas de administração dos serviços prestados, excluindo-se os valores de repasse de verbas de terceiros [salários, vales, benefícios, etc.], bem como as verbas reembolsáveis referentes aos insumos de materiais e administrativos indispensáveis à prestação dos serviços.

- os valores dos salários e respectivos encargos, definitivamente, não são aptos a medir a capacidade contributiva como exige o artigo 145, §1º, da Constituição Federal.

- a tributação, por sua natureza, interfere, de modo contundente, no patrimônio das pessoas, razão pela qual não pode representar ônus superior às forças deste patrimônio, sob pena de cometimento de diversas inconstitucionalidades.

- logo, a inclusão de "entrada" que são apenas "canalizadas" pelos contribuintes, transitando pelos respectivos caixas sem integrar-se ao seu patrimônio, na base de cálculos dos tributos devidos representa, indubitavelmente, o combatido efeito de confisco.

- dentre os princípios que norteiam o Sistema Constitucional Tributário encontram-se a vedação do tributo com efeito de confisco e a observância da capacidade contributiva, "ex vi" dos artigos 150, IV, e 145, §1º, da Carta Magna.

- ressalte-se que a doutrina vem entendendo que a vedação de efeito confiscatório do tributo deve ser estendida às penalidades tributárias, até mesmo como forma de evitar a destruição do patrimônio do contribuinte.

- devido à patente inconstitucionalidade, bem como à total falta de correspondência entre a infração e o valor da multa aplicada, em valor correspondente a 150%, deve ser anulado o lançamento.

- a multa implementada atualmente no artigo 44, inciso II da Lei 9.430/1996 caracteriza-se como mais benéfica, pois remonta em 50 % e não mais em 150 % como previsto anteriormente.

- a partir de agora, a multa isolada (quando puder ser cobrada) não pode mais ser majorada para 150%, ainda que o não pagamento do tributo decorra de uma hipótese de sonegação, fraude ou conluio. Frisa-se que a multa isolada (qualquer que seja o seu fundamento) somente pode ser cobrada com o percentual de 50% do tributo devido. Por esta razão, o ordenamento jurídico tributário prevê a retroatividade da lei a ato ou fato pretérito quando sobrevier norma legal que comine penalidade menos severa do que a vigente ao tempo de sua prática.

- conclui-se, pois, pela aplicação retroativa da redução da multa instituída pela atual redação do artigo 44, inciso II, da Lei 9.430/1996, nos termos do artigo 106, inciso II, "c", do Código Tributário Nacional.

- antes da definitividade da constituição do crédito tributário, a representação fiscal se torna totalmente infundada e desprovida de fundamento de validade.

- em face do exposto, requer-se o provimento da presente impugnação, decretando-se a sua nulidade e o afastamento da exigência fiscal.

- alternativamente, requer-se a desconstituição do presente lançamento, em razão de não prosperar o "quantum debeatur" atribuído ao caso dos autos, o qual não se atentou ao valor da multa que pode ser aplicada ao presente caso, levando-se em conta a atual redação do artigo 44, inciso II, da Lei 9.430/1996.

- outrossim, protesta-se pela produção de provas em direito permitidas, em especial, perícia técnica e juntada de documentos que comprovem a verdade material dos fatos.

- ao ensejo da oportunidade, requer-se que as intimações sejam feitas aos causídicos dos representantes do Impugnante, no endereço constante neste impresso.

Quando do julgamento pela Delegacia de São Paulo, a decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006

PRELIMINAR DE NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Incabível cogitar sobre nulidade do Auto de Infração, se o lançamento foi efetuado com observância dos pressupostos legais.

ABUSO DE PODER. EXCESSO DE EXAÇÃO. REINCIDÊNCIA DE PENALIDADES SOBRE O MESMO FATO IMPONÍVEL. IMPROCEDÊNCIA.

Não prospera a alegação de que houve abuso de poder em virtude de supostas lavraturas de autos de infração, que teriam ocasionado reincidência de penalidades relacionadas a um mesmo fato jurídico tributário, quando constatado que houve apenas a formalização deste processo para lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL.

PRODUÇÃO DE PROVAS DOCUMENTAIS.

As provas devem ser apresentadas juntamente com a manifestação de inconformidade, salvo nos casos previstos no § 4º do artigo 57 do Decreto 7.574/2011.

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. PEDIDO NÃO FORMULADO.

Tem-se por não formulado o pedido de diligência ou perícia que não atenda aos requisitos previstos na legislação de processo administrativo fiscal.

REGIME DE APURAÇÃO. LUCRO PRESUMIDO. MUDANÇA DE OPÇÃO.

A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto com base no lucro presumido poderá modificar sua opção, passando a ser tributada pelo lucro real, desde que formalize a alteração até a entrega da correspondente declaração de rendimentos e antes de iniciado procedimento de ofício relativo a qualquer dos períodos de apuração do respectivo ano-calendário.

LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA. BASE DE CÁLCULO. LUCRO PRESUMIDO.

Considera-se como receita da pessoa jurídica que fornece mão de obra contratada temporariamente o total contratado e faturado com os tomadores de serviços. Dada a natureza do serviço executado, os salários e respectivos encargos da mão de obra temporária não se caracterizam como reembolso, mas como custos na prestação do serviço executado e, portanto, não podem ser deduzidos da base de cálculo, se a tributação for com base no lucro presumido.

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE.

A apreciação de constitucionalidade ou legalidade de norma é atribuição do Poder Judiciário; não cabe à Administração proceder a tal exame a fim de afastar a aplicação de lei corretamente inserida no ordenamento.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

A multa de 150%, deve ser aplicada quando constatada situação que, em tese, configure 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.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO.

A lei que introduziu mudanças nas penalidades lançadas de ofício, manteve a multa qualificada nas hipóteses de sonegação, fraude ou conluio com percentual no mesmo patamar da lei anterior. Inaplicável, portanto, o disposto no art. 106 do CTN.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. OBRIGATORIEDADE.

A autoridade fiscal tem o dever de formalizar a representação fiscal para fins penais, sempre que, no exercício de suas atribuições, identificar atos ou fatos que, em tese, configurem crimes contra a ordem tributária.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

A decisão relativa ao lançamento principal se aplica, no que couber, à exigência de CSLL, por ser fundamentada nos mesmos elementos de prova.

INTIMAÇÕES AO PROCURADOR.

A legislação relativa ao processo administrativo fiscal preceitua que as intimações por via postal ou por qualquer outro meio devem ser feitas com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo. Destarte, não é possível a intimação em endereço diverso daquele por ele fornecido para fins cadastrais.

Inconformada, apresentou a contribuinte recurso alegando em síntese as mesmas razões da impugnação.

Este é o relatório do essencial.

Voto

Conselheira Letícia Domingues Costa Braga, Relatora.

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Tendo em vista a coincidência das peças impugnatória e recursal, utilizo-me da faculdade do art. 57, §3º do Regimento Interno desse Conselho, tomando como minha as razões de decidir da Delegacia de origem, e as reproduzo abaixo:

Da preliminar de nulidade

5. No tocante à preliminar de nulidade do lançamento fiscal suscitada pela impugnante, cabe observar que os artigos 12 e 13 do Decreto nº 7.574/2011 preconizam que:

Art. 12. São nulos (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 59):

I - os atos e os termos lavrados por pessoa incompetente; e

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os atos posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§3º Quando puder decidir o mérito em favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará, nem mandará repetir o ato, ou suprir-lhe a falta.

Art. 13. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no art. 12 não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 60).

6. Do exame dos dispositivos supra extrai-se que só pode haver nulidade do lançamento se o ato for praticado por agente incompetente, uma vez que a hipótese do inciso II, relativa a cerceamento do direito de defesa, alcança apenas os despachos e decisões, quando proferidos sem a observância do contraditório e da ampla defesa.

7. Saliente-se ainda que eventuais irregularidades, incorreções e omissões diversas daquelas expressas no artigo 12 acima reproduzido não importam em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

8. Dessa feita, não deve ser acolhida a preliminar de nulidade, em razão de o auto de infração ter sido lavrado por autoridade administrativa legalmente incumbida de executar tal ato e estar em consonância com os demais pressupostos contidos no citado decreto.

9. Reclama a impugnante que os documentos que embasaram a autuação, o MPF e os termos lavrados pela autoridade fiscal deixaram de ser juntados aos autos, o que teria prejudicado a sua defesa.

10. Quanto aos documentos que embasaram a autuação, importa assinalar que o levantamento fiscal teve por base a documentação fornecida pela própria contribuinte (livros Diário e Razão Analítico, notas fiscais, DIPJ e DCTF), que se encontra devidamente acostada aos autos às fls. 78/864.

11. Cumpre observar ainda que, para identificação exata dos valores apurados na ação fiscal, a autoridade lançadora discriminou no Demonstrativo das Receitas Recebidas e Respectiva Retenção (fls. 53/74) cada uma das operações constantes das notas fiscais de prestação de serviços do período entregues pela fiscalizada, os quais foram cotejados com as DIPJ, consoante quadro de fl. 868. Além disso, essa autoridade elaborou o Demonstrativo de Apuração do Imposto de Renda e da CSLL, fl. 76, com a apuração da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

12. Complemente-se que os fatos motivadores da autuação fiscal foram amplamente descritos no Termo de Verificação Fiscal, que é parte integrante dos autos de infração, e permitiram à impugnante o conhecimento quanto às irregularidades a ela imputadas. Os demonstrativos de apuração do tributo foram feitos de modo a discriminar os cálculos segundo o regime adotado pela empresa e o enquadramento legal encontra-se apontado na descrição dos fatos constante do auto de infração.

13. Sendo assim, deve-se concluir que os autos de infração contêm todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito e que o lançamento atende a todos os requisitos legais.

14. Ressalte-se que tampouco prospera a alegação de que a autoridade fiscal não carrou aos autos o MPF e demais termos lavrados ao longo da ação, posto que tais documentos encontram-se às fls. 02, 04, 05, 08/20 e 863, cabendo observar que todos foram devidamente cientificados à contribuinte.

15. A fragilidade da alegação da impugnante fica bem evidenciada quando afirma que até a falta de juntada da Relação de Bens e Direitos do sujeito passivo prejudicaria sobremaneira a defesa.

16. O Termo de Arrolamento de Bens e Direitos e a respectiva relação encontram-se, na verdade, acostados aos autos às fls. 884/885 e decorrem do disposto

nos artigos 64 e 64A da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e no artigo 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.088, de 29 de novembro de 2010, em vigor à época da lavratura dos autos de infração. De toda forma, esclareça-se que a lavratura desse termo objetiva dar proteção do crédito tributário constituído, não sendo este o instrumento adequado para narrar a respeito da infração cometida, a qual foi devidamente descrita no Termo de Verificação Fiscal e nos autos de infração, consoante já visto.

17. Ademais, a própria defesa apresentada demonstra que a contribuinte sabe perfeitamente dos motivos pelo qual se deu o lançamento.

18. Portanto, a alegação da interessada é insubsistente.

Da produção de provas

19. A defendente protesta provar o alegado por todos os meios de provas admitidos em direito.

20. Assinale-se que, no processo administrativo fiscal, prepondera o princípio da concentração das provas, ou seja, estas devem ser apresentadas juntamente com a impugnação do lançamento.

21. O Decreto 70.235/1972, em vigor à época da apresentação da impugnação, assim determinava:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I – a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II – a qualificação do impugnante;

III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

IV – as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

V – se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...).

§ 4º. A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) – g.n.

22. Atualmente, essas determinações encontram-se dispostas no art. 57 do Decreto 7.574/2011.

23. A interessada, quando da apresentação da impugnação, trouxe para instrução do processo documentos que serão analisados quando da apreciação de mérito.

24. De acordo com os dispositivos acima citados, é ainda admissível a juntada posterior de documentos adicionais, porém tal possibilidade fica subordinada ao atendimento de pelo menos um dos requisitos impostos pela norma processual administrativa, ou seja, que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, ou se refira a fato ou direito superveniente ou, ainda, se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

25. Todavia, a empresa não ofereceu justificativa para a juntada extemporânea de novos documentos e nem apresentou, até o momento, qualquer manifestação no intuito de acostar aos autos novas provas a seu favor em relação às questões suscitadas em sua defesa.

26. No processo administrativo fiscal, também está prevista a realização de diligências ou perícias. Se o impugnante pretende que estas sejam efetuadas, deve expor os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

27. Entretanto, na presente situação, não houve solicitação expressa por parte da impugnante, nos termos impostos pela legislação processual administrativa, devendo ser considerado não formulado pedido relativo à diligência ou perícia.

28. De todo modo, convém esclarecer que as diligências ou perícias objetivam dar subsídio na solução da lide, podendo, no entanto, ser indeferidas aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis, a teor do art. 36, § 2º, do Decreto 7.574/2011.

29. No caso vertente, não caberia o seu deferimento, pois tanto a diligência como a perícia são prescindíveis, já que se trata de matéria de prova a ser feita mediante a juntada de documentação, cuja guarda e conservação compete à própria interessada.

30. De toda forma, deve ser considerado não formulado o pedido de perícia, e de diligência, uma vez que não foram atendidos aos requisitos impostos pelo dispositivo acima transcrito.

Da alegação de abuso de poder

31. Argumenta a defendente que a fiscalização teria agido com excesso de exação, pois teria lavrado 17 autos de infração sobre o mesmo fato jurídico tributário.

32. Consoante narrado no relatório acima, os autos de infração objeto desta lide se referem a Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL relativos ao ano-calendário de 2006, os quais foram lavrados tendo em vista a constatação de omissão de receitas.

33. Deve-se, aqui, alertar que a apreciação ora procedida deve cingir aos tributos objeto de autuação nestes autos, não cabendo estender a análise a demais tributos e/ou contribuições sociais que não tenham relação com a lide ora instaurada.

34. De acordo com o COMPROT (fls. 951/959), sistema informatizado que controla os processos da RFB, este processo (Proc. nº 19515.000279/201111) é o único formalizado para a constituição de ofício de crédito tributário atinente ao IRPJ e à CSLL do período analisado.

35. Cabe ressaltar que a interessada não trouxe aos autos provas para dar esteio à sua afirmação, se restringindo a protestar pela produção de prova emprestada, a posteriori, para demonstrar as supostas reincidências de penalidades aplicadas sobre o mesmo fato jurídico tributário.

36. Assim, no que concerne ao IRPJ e à CSLL, não prospera a alegação de que houve abuso de poder em virtude de supostas lavraturas de autos de infração que teriam ocasionado reincidência de penalidades relacionadas a um mesmo fato jurídico tributário, quando constatado que houve apenas a formalização deste processo para lançamento de ofício relativo a esses tributos.

Da opção pelo lucro presumido

37. No procedimento de ofício, que caracterizou a existência de omissão de receitas, os tributos foram determinados de acordo com as regras estabelecidas pelo lucro presumido, uma vez que, de acordo com o levantamento fiscal efetuado, foi esta a modalidade de tributação escolhida pela contribuinte.

38. Em sua impugnação, a interessada insurge-se contra essa forma de tributação, pois argui que a DIPJ poderia ser retificada, para se alterar a apuração para o Lucro Real.

39. Dispõe o artigo 26 da Lei nº 9.430, de 1996, que:

Art. 26. A opção pela tributação com base no lucro presumido será aplicada em relação a todo o período de atividade da empresa em cada ano-calendário.

§ 1º A opção de que trata este artigo será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário.

§ 2º A pessoa jurídica que houver iniciado atividade a partir do segundo trimestre manifestará a opção de que trata este artigo com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido relativa ao período de apuração do início de atividade.

§ 3º A pessoa jurídica que houver pago o imposto com base no lucro presumido e que, em relação ao mesmo ano-calendário, alterar a opção, passando a ser tributada com base no lucro real, ficará sujeita ao pagamento de multa e juros moratórios sobre a diferença de imposto paga a menor.

§ 4º A mudança de opção a que se refere o parágrafo anterior somente será admitida quando formalizada até a entrega da correspondente declaração de rendimentos e

antes de iniciado procedimento de ofício relativo a qualquer dos períodos de apuração do respectivo ano-calendário. – g.n.

40. Ao regulamentar o assunto, a Instrução Normativa SRF Nº 093, de 24 de dezembro de 1997, estabeleceu que:

Art. 39. A pessoa jurídica que houver optado pelo pagamento do imposto com base no lucro presumido poderá alterar a opção, passando a ser tributada com base no lucro real.

§ 1º A mudança de opção somente será admitida quando formalizada até a entrega da correspondente declaração de rendimentos e antes de iniciado procedimento de ofício relativo a qualquer dos períodos de apuração do respectivo ano-calendário.

§ 2º Ao ser tributada com base no lucro real, a pessoa jurídica poderá optar pelo pagamento do imposto por períodos trimestrais ou por estimativa, com recolhimentos mensais.

§ 3º A pessoa jurídica deverá comparar os valores devidos com base no lucro real trimestral ou na estimativa mensal, conforme a sua nova opção, com os pagamentos efetuados relativamente a cada trimestre com base no lucro presumido, observando, em consequência desta comparação, os seguintes procedimentos:

a) caso o valor devido sob a nova forma de pagamento exceda ao montante já pago, a diferença de imposto não paga será devida com os acréscimos cabíveis, observados os prazos de vencimento das parcelas correspondentes ao novo regime de pagamento escolhido, previstos na legislação;

b) caso o valor devido seja inferior ao montante já pago, a diferença poderá ser compensada nos pagamentos subsequentes, acrescidos dos juros a que se refere o § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250, de 1995, a partir da data de mudança de opção.

§ 4º Sem prejuízo do pagamento da diferença apurada, a compensação dos pagamentos efetuados sob o regime do lucro presumido, conforme o disposto neste artigo, será efetivada em consonância com a Instrução Normativa SRF nº 21, de 10 de março de 1997, e alterações posteriores.

§ 5º Considera-se como data de mudança de opção, para os efeitos da alínea "b" do § 3º deste artigo, o dia útil seguinte ao do último pagamento efetuado com base no lucro presumido. – g.n.

41. A legislação tributária preconiza que a opção por referido regime fica condicionada ao pagamento da primeira ou única parcela da quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário.

42. No caso vertente, ao contrário do que afirma a interessada, os pagamentos dos tributos em tela, correspondentes ao primeiro período de apuração do ano-calendário fiscalizado, foram efetuados com códigos referentes à opção pelo lucro presumido (IRPJ – código 2089; CSLL – código 2372), conforme demonstram as telas abaixo, extraídas do SIEF, sistema informatizado da RFB:

RFB - SIEF 010.821.868-64 SIEF BRASIL

Arquivo Editar Pesquisar Dossiê Tabelas Utilitários Janela ?

Fisc. Eletr. - Analisar Valores - Pagamento - 09/04/2012 - COBAC520

CNPJ 06.199.213/0001-70 Nome empresarial EXCELENCE SERVICOS DE MAO-DE-OBRA UA 0818000

1 / 2

Nr pgto	Dt encerra PA	Dt arrec	Dt vcto	Receita	VI das linhas / VI Total	Saldo RLocal
2533939291	31/03/2006	28/04/2006	28/04/2006	2089	21.814,01	0,01
FISCEL						
					21.814,01	0,01
2632060401	31/03/2006	31/05/2006	31/05/2006	2089	21.814,01	0,00
FISCEL				2807	218,14	0,00
					22.032,15	0,00

Registro: 1/2 <OSC>

RFB - SIEF 010.821.868-64 SIEF BRASIL

Arquivo Editar Pesquisar Dossiê Tabelas Utilitários Janela ?

Fisc. Eletr. - Analisar Valores - Pagamento - 09/04/2012 - COBAC520

CNPJ 06.199.213/0001-70 Nome empresarial EXCELENCE SERVICOS DE MAO-DE-OBRA UA 0818000

1 / 3

Nr pgto	Dt encerra PA	Dt arrec	Dt vcto	Receita	VI das linhas / VI Total	Saldo RLocal
2533938631	31/03/2006	28/04/2006	28/04/2006	2372	6.026,51	0,01
FISCEL						
					6.026,51	0,01
2632060391	31/03/2006	31/05/2006	31/05/2006	2372	6.026,51	0,00
FISCEL				9443	60,27	0,00
					6.086,78	0,00
2711657101	31/03/2006	30/06/2006	30/06/2006	2372	6.026,51	0,00

Registro: 1/3 <OSC>

43. A alegação de que a DIPJ poderia ainda ser retificada para alterar a forma de tributação para o lucro real é totalmente desprovida de fundamento, pois tal alteração somente podia ser feita até a data da entrega da correspondente declaração de rendimentos e antes de iniciado procedimento de ofício relativo a qualquer dos períodos de apuração do respectivo ano-calendário. Essa faculdade, contudo, não foi exercida pela contribuinte, que elegeu, também na DIPJ (fls. 683/739), a tributação pelo lucro presumido.

44. Dessa forma, correto o procedimento da autoridade fiscal que, diante da constatação de omissão de receita, constituiu o crédito tributário com observância da opção adotada pelo contribuinte, a teor do artigo 288 do Decreto nº 3.000/1999, Regulamento do Imposto de Renda:

Art. 288. Verificada a omissão de receita, a autoridade determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24).

45. Conclui-se, assim, que a tese esposada pela defesa não merece acolhida.

Da base tributável

46. A interessada alega que, atuando no ramo de locação de mão de obra temporária, presta serviços de intermediação entre o trabalhador temporário por ela selecionado e a empresa tomadora do serviço. Assim, entende que a base tributável corresponderia à taxa de administração, ou seja, do valor recebido pelos tomadores de serviços, devem ser descontados a remuneração e os encargos previdenciários relativos a esses trabalhadores.

47. A Lei nº 6.019, de 1974, ao dispor sobre o trabalho temporário nas empresas urbanas, determina que:

Art. 2º Trabalho temporário é aquele prestado por pessoa física a uma empresa, para atender à necessidade transitória de substituição de seu pessoal regular e permanente ou à acréscimo extraordinário de serviços.

Art. 3º É reconhecida a atividade da empresa de trabalho temporário que passa a integrar o plano básico do enquadramento sindical a que se refere o art. 577, da Consolidação da Leis do Trabalho.

Art. 4º Compreende-se como empresa de trabalho temporário a pessoa física ou jurídica urbana, cuja atividade consiste em colocar à disposição de outras empresas, temporariamente, trabalhadores, devidamente qualificados, por elas remunerados e assistidos.

(...)

Art. 11 O contrato de trabalho celebrado entre empresa de trabalho temporário e cada um dos assalariados colocados à disposição de uma empresa tomadora ou cliente será, obrigatoriamente, escrito e dele deverão constar, expressamente, os direitos conferidos aos trabalhadores por esta Lei.

(...)

Art. 14 As empresas de trabalho temporário são obrigadas a fornecer às empresas tomadoras ou clientes, a seu pedido, comprovante da regularidade de sua situação com o Instituto Nacional de Previdência Social.

(...)

Art. 19 Competirá à Justiça do Trabalho dirimir os litígios entre as empresas de serviço temporário e seus trabalhadores.

48. O Decreto nº 73.841, de 13/03/1974, que regulamentou a Lei nº 6.019, de 1974, assim dispõe:

Art. 1º Trabalho temporário é aquele prestado por pessoa física a uma empresa, para atender necessidade transitória de substituição de pessoal regular e permanente ou a acréscimo extraordinário de serviços.

(...)

Art. 8º Cabe à empresa de trabalho temporário remunerar e assistir os trabalhadores temporários relativamente aos seus direitos, consignados nos artigos 17 a 20 deste Decreto.

Art. 9º A empresa de trabalho temporário fica obrigada a registrar na Carteira de Trabalho e Previdência Social do trabalhador sua condição de temporário.

(...)

Art. 21. A empresa de trabalho temporário é obrigada a celebrar contrato individual escrito de trabalho temporário com o trabalhador, no qual constem expressamente os direitos ao mesmo conferidos, decorrentes de sua condição de temporário.

(...)

Art. 29. Compete à Justiça do Trabalho dirimir os litígios entre as empresas de serviço temporário e seus trabalhadores.

(...)

Art. 35. A empresa de trabalho temporário é obrigada a elaborar folha de pagamento especial para os trabalhadores temporários.

49. Como se vê, a empresa que presta serviços de cessão de mão de obra temporária mantém vínculo empregatício com o trabalhador. Assim sendo, para fins de incidência do imposto de renda, não vale a denominação pretendida pela contribuinte, de repasse a terceiros, posto que é ela quem responde por todas as obrigações trabalhistas e previdenciárias relativas aos trabalhadores cedidos temporariamente à tomadora e, portanto, os salários e demais encargos devem ser classificados como custos incorridos na realização dos serviços e não como valores redutores da receita.

50. Nessa esteira, é importante verificar o conceito de receita bruta contido no art. 224, do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999):

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). –g.n.

51. Por sua vez, a Lei nº 5.474, de 18/07/1968, dispondo sobre a emissão de duplicatas e faturas, traz a seguinte determinação:

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

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

§ 2º A soma a pagar em dinheiro corresponderá ao preço dos serviços prestados.

52. Depreende-se do texto legal que o preço dos serviços prestados corresponde ao valor expressamente contido na fatura. Logo, a totalidade desse valor deve integrar a receita bruta.

53. Ainda sobre o tema, o Parecer Cosit nº 69, de 10 de novembro de 1999, versando sobre a conceituação e interpretação da locação de mão de obra, ao analisar o enquadramento no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – Simples, trouxe os esclarecimentos a seguir transcritos:

6. Em se tratando de locação da mão-de-obra, pressupõe-se que será utilizado trabalho alheio, ou seja, alguém cederá a outrem a atividade laborativa em virtude de necessidade transitória de substituição de pessoal regular e permanente ou do acréscimo extraordinário de tarefas.

7. A locação de mão-de-obra pode também ser definida como o contrato pelo qual o locador se obriga a fazer alguma coisa para uso ou proveito do locatário, não importando a natureza do trabalho ou do serviço. Os trabalhos são realizados sem a obrigação de executar a obra completa, ou seja, sem a produção de um resultado determinado. Na locação de mão-de-obra, também definida como contrato de prestação de serviços, a locadora assume a obrigação de contratar empregados, trabalhadores avulsos ou autônomos sob sua exclusiva responsabilidade do ponto de vista jurídico. A locadora é responsável pelo vínculo empregatício e pela prestação de serviços, sendo que os empregados ou contratados ficam à disposição da tomadora dos serviços (locatária), que detém o comando das tarefas, fiscalizando a execução e o andamento dos serviços. –g.n.

54. Como se infere dos esclarecimentos acima, a locação de mão de obra temporária não pode ser equiparada à prestação de serviços de intermediação, já que a locadora assume toda a responsabilidade do ponto de vista jurídico em relação aos empregados ou contratados, embora estes fiquem à disposição da tomadora dos serviços, que comanda as tarefas e fiscaliza a execução e o andamento dos trabalhos.

55. Dada a natureza dos serviços prestados, os salários e respectivos encargos da mão de obra temporária não se caracterizam como reembolso, mas como custos na prestação do serviço executado e, portanto, não podem ser deduzidos da base de cálculo, quando a tributação for com base no lucro presumido.

56. Para que a autuada pudesse deduzir integralmente os valores relativos a salários e encargos, e demais custos e despesas, bastaria optar pela apuração do resultado tributável pela sistemática do lucro real.

57. No lucro presumido, o percentual de 32%, aplicável às empresas prestadoras de serviços, já leva em conta os custos, despesas e demais encargos suportados pelo contribuinte, não devendo ser admitida a dedução dos dispêndios relativos à remuneração dos trabalhadores temporários e seus encargos previdenciários.

58. É nessa mesma linha a decisão do Superior Tribunal de Justiça STJ concernente ao RECURSO ESPECIAL Nº 959.864 PR (2007/01343536):

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE AGENCIAMENTO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA. VERIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ, DA CSLL, DO PIS E DA COFINS. VALORES DESTINADOS AO PAGAMENTO DE SALÁRIOS E DEMAIS ENCARGOS TRABALHISTAS DOS TRABALHADORES TEMPORÁRIOS.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que labora de modo suficientemente fundamentado para sustentar o decisum .

2. Ausente o interesse de agir em relação ao pedido de exclusão das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, devidos pela empresa de trabalho temporário, dos valores atinentes a salários e encargos da mão-de-obra contratada por conta e ordem dos tomadores de serviços, por já haver a previsão legal para tal dedução no regime de apuração pelo lucro real.

3. Não é possível para a empresa alegar em juízo que é optante pelo lucro presumido para em seguida exigir as benesses a que teria direito no regime de lucro real, mesclando os regimes de apuração. Precedente: AgRg nos EDcl no AgRg no AG n.º 1.105.816 PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 2.12.2010.

4. A base de cálculo do PIS e da COFINS, independentemente do regime normativo aplicável (Leis Complementares 7/70 e 70/91 ou Leis ordinárias 10.637/2002 e 10.833/2003), abrange os valores recebidos pelas empresas prestadoras de serviços de locação de mão-de-obra temporária (regidas pela Lei 6.019/74 e pelo Decreto 73.841/74), a título de pagamento de salários e encargos sociais dos trabalhadores temporários.

5. Tema já julgado sob o regime do art. 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/08 no REsp. n. 1.141.065 SC,

Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 9.12.2009.

6. Recurso especial do contribuinte não provido. Recurso especial da Fazenda Nacional provido. – g.n.

59. Com o intuito de amparar a sua tese, a impugnante acostou aos autos decisão judicial relativa a mandado de segurança impetrado pelo Sindicato das Empresas de Prestação de Serviços a Terceiros, Colocação e Administração de Mão de Obra e de Trabalho Temporário no Estado de São Paulo (fls. 919/927).

60. Deve ser ressaltado, no entanto, que as matérias ali tratadas se referem ao PIS/Pasep e à Cofins.

61. Dessa forma, tal decisão não poderia ser estendida ao IRPJ, eis que as disposições nas decisões judiciais devem ser observadas e cumpridas nos estritos limites por elas impostos, sob pena de ofensa ao preceito contido no art. 468 do Código de Processo Civil:

Art. 468. A sentença, que julgar total ou parcialmente a lide, tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas.

62. De qualquer maneira, cabe assinalar que, tendo a União requerido a reforma da mencionada sentença, o TRF da 3ª Região deu provimento à apelação, conforme ementa abaixo transcrita:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO VIA ELEITA LEGITIMIDADE ATIVA LIMITAÇÃO TERRITORIAL DOS EFEITOS DA SENTENÇA COFINS E PIS EMPRESA DE LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA SALÁRIOS E ENCARGOS SOCIAIS INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO.

1. Cabível o mandado de segurança quando impetrado contra ato em vias de ser praticado, porquanto mostra sua finalidade preventiva. Preliminar de inadequação da via rejeitada.

2. A jurisprudência é pacífica no que diz respeito à legitimidade ativa dos sindicatos para ajuizamento de ação coletiva na defesa dos interesses de toda a categoria, independentemente de autorização expressa, pois atua como substituto processual desta e não apenas como representante tão-somente dos associados, bastando estar legalmente constituído e em funcionamento há, pelo menos, um ano. Precedentes do C. STF e do C.

STJ. Preliminar de ilegitimidade ativa rejeitada.

3. Tratando-se de ação coletiva, os efeitos da sentença proferida alcançam tão somente os substituídos que tenham, na data da propositura da ação, domicílio no âmbito da competência territorial do órgão prolator, consoante dispõe o art. 2ºA da Lei n. 9.494/97. Preliminar de ilegitimidade passiva acolhida para limitar os efeitos da sentença aos domiciliados no âmbito de competência territorial do órgão prolator.

4. O colendo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp. nº 1.141.065/SC, sob o regime do art. 543C, do CPC, consolidou o entendimento no sentido de que a base de cálculo do PIS e da COFINS abrange os valores recebidos pelas empresas prestadoras de serviços de locação de mão-de-obra temporária (regidas pela Lei 6.019/74 e pelo Decreto 73.841/74), a título de pagamento de salários e encargos sociais dos trabalhadores temporários. – g.n.

63. Diante do exposto, é improcedente a alegação da defendente de que o valor a ser submetido à tributação seria apenas a parcela correspondente à taxa de administração percebida pelo fornecimento da mão de obra demandada em caráter temporário. A base impositiva do lucro presumido é a receita bruta, representada pelo valor total contratado e faturado, não sendo admissível a exclusão dos valores de encargos trabalhistas e previdenciários, nem tampouco os gastos referentes aos insumos de materiais e demais despesas administrativas incorridas na prestação dos serviços.

Das alegações de inconstitucionalidade

64. No tocante às alegações de inconstitucionalidade e ilegalidade feitas pela defesa, impõe-se observar que a autoridade administrativa não possui competência para se manifestar sobre questões de constitucionalidade e legalidade de normas, atribuição reservada constitucionalmente ao Poder Judiciário.

65. Ressalte-se que a administração tributária, em face do princípio da legalidade, não pode se esquivar à aplicação de lei editada conforme o processo legislativo constitucional. Ao contrário, a administração deve observar a lei até que outra a revogue, ou então, que o Judiciário a afaste, no controle concentrado tendo efeito erga omnes ou no difuso cuja validade restringe-se às partes interessadas.

66. Reitere-se que o parágrafo único do artigo 142 do CTN determina que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

67. Deve ser citada ainda a Portaria MF 341/2011, que determina o atrelamento do julgamento na esfera administrativo-fiscal ao artigo 116, III, da Lei nº 8.112/1990 e ao entendimento esposado pela Receita Federal em atos normativos:

Art. 7º São deveres do julgador:

(...)

V observar o disposto no inciso III do art. 116 da Lei nº 8.112, de 1990, bem como o entendimento da RFB expresso em atos normativos.

68. Complemente-se que o artigo 116, III, da Lei nº 8.112/1990 prescreve que:

Art. 116. São deveres do servidor:

(...)

III - observar as normas legais e regulamentares;

69. Cabe assinalar ainda que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais divulgou na Port. 106/2009 a consolidação das súmulas dos antigos 1º e 2º Conselhos de Contribuintes, dentre elas, a Súmula 2, que tem o seguinte enunciado:

Súmula CARF Nº 2

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

70. Somente nas situações elencadas pelo parágrafo único do art. 59 do Decreto 7.574/2011 é que os órgãos de julgamento podem afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade:

Art. 59. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (Decreto no 70.235, de 1972, art. 26A, com a redação dada pela Lei no 11.941, de 2009, art. 25).

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo (Decreto no 70.235, de 1972, art. 26A, § 6º, incluído pela Lei no 11.941, de 2009, art. 25):

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II – que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei no 10.522, de 19 de junho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

71. Todavia, o dispositivo acima não se aplica ao caso em estudo.

Da multa aplicada

72. Argui a defendente que a multa, ainda que o não pagamento do tributo decorra de uma hipótese de sonegação, fraude ou conluio, não poderia ser exigida ao percentual 150%, tendo em vista as alterações sofridas no art. 44, II, da Lei nº 9.430/1996, cuja redação, atualmente, prevê uma multa mais benéfica, de 50 %.

73. As multas aplicáveis ao lançamento de ofício estão disciplinadas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, cuja redação até 15/06/2007 era:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

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 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 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

74. A redação desse artigo foi alterada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, para:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II – de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

75. Cumpre consignar que o art. 144 do CTN preconiza que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada:

Art. 144 O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

76. Conforme se verifica no auto de infração (fl. 872), a capitulação legal da multa está compatível com a legislação vigente à época do período autuado, o ano-calendário de 2006.

77. Não procede a alegação de que seria aplicável o disposto no art. 106 do CTN, uma vez que a hipótese antes prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 não deixou de existir. Com efeito, com a modificação introduzida pela Lei nº 11.488/2007, o inciso II passou a cuidar de multa isolada, preceituando, nesse caso, um percentual de 50 %.

78. Todavia, a penalidade anteriormente prescrita no inciso II passou a ser tratada pelo § 1º desse mesmo artigo. Pela nova redação, o percentual da multa corresponderá ao dobro daquele estabelecido no inciso I, o que significa que deverá ser de 150 %, o mesmo previsto na redação original do inciso II, que serviu de embasamento para a autuação em discussão.

79. Vê-se, assim que, nas hipóteses de sonegação, fraude ou conluio, foi mantida a mesma penalidade, não havendo que se falar em redução da multa de ofício.

80. Resta verificar se a conduta da impugnante comportaria a penalidade aplicada.

81. O autuante relata no Termo de Verificação Fiscal que a empresa declarou, no decorrer do ano-calendário de 2006, receitas em montante substancialmente inferior aos valores lançados a crédito nas contas a receber.

82. Observa-se, assim, que a empresa sistematicamente vinha cometendo as infrações assinaladas no auto de infração, ao longo de todo o período fiscalizado. Essa situação, em tese, configura omissão dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ensejando a penalidade tipificada, quando da lavratura do auto de infração, no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996 (atualmente, no § 1º do mesmo artigo).

83. Desse modo, deve-se considerar correta a aplicação da multa de lançamento de ofício ao percentual de 150%, definido em lei, sobre o valor do imposto não recolhido.

Com relação à qualificação da multa, ousou discordar da decisão de origem, pois vejo que a qualificação deve estar muito bem fundamentada, por ser medida extrema, sendo que o TVF a fundamentou da seguinte forma:

12. Diante do exposto, a diferença apurada do IRPJ e da CSLL, devidos e não recolhidos, e nem informados à Receita Federal do Brasil na forma e no prazo regulamentar, deverão ser exigidos de ofício, mediante a lavratura do Auto de Infração que é parte integrante deste Termo de Verificação Fiscal, sem prejuízo das demais implicações penais cabíveis, conforme disposto na Portaria RFB nº 2.439, de 21/12/2010 - D.O.U de 22/12/2010, tendo em vista que os fatos ora relatados caracterizam, "em tese", crime contra a ordem tributária previsto no inciso I do artigo 1º da Lei nº 8.137/90, e no inciso I do artigo 71 da Lei nº 4.502/64, o que justifica a aplicação da multa qualificada nos termos do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Assim, tendo em vista que a multa qualificada deve ser cabalmente justificada, o que não ocorreu no caso dos autos, não havendo coincidência entre a conduta realizada e o tipo penal descrito na norma, conduzo meu voto para reduzir a multa à razão de 75%. Portanto, dou provimento parcial ao recurso voluntário, reduzindo a multa aplicada.

Dando continuidade ao acórdão da Delegacia de origem:

84. Alega a interessada que se faz necessário exaurir de todo o trâmite da esfera administrativa, para que, somente caso seja confirmada a constituição do crédito tributário, poder se falar em crime de sonegação fiscal.

85. No tocante a configuração ou não de crime, cumpre destacar que essa questão é de competência privativa do Ministério Público (art. 129, I da CF/1988).

86. No caso em análise, o auditor fiscal não procedeu à instauração de inquérito para apuração do suposto crime de sonegação, mas apenas formalizou no âmbito administrativo o processo de Representação Fiscal para Fins Penais. Tal procedimento encontra-se disciplinado pela Portaria RFB nº 2.439, de 21/12/2010, que, à época da lavratura dos autos de infração, tinha a seguinte redação:

Art. 1º O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB) deverá formalizar representação fiscal para fins penais perante o Delegado ou Inspetor-Chefe da Receita Federal do Brasil responsável pelo controle do processo administrativo fiscal sempre que, no exercício de suas atribuições, identificar atos ou fatos que, em tese, configurem crime contra a ordem tributária ou contra a Previdência Social.

87. De acordo com a portaria acima, a autoridade fiscal é obrigada a proceder à representação fiscal para fins penais, sempre que, no exercício de suas atribuições, identificar

atos ou fatos que, em tese, configurem crimes contra a ordem tributária; previsto no inciso I do artigo 1º da Lei nº 8.137/1990.

88. Esclareça-se, entretanto, que a representação somente será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário e observado as demais disposições do art. 83 e §§ da Lei nº 9.430/1996:

Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

§ 1º Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 2º É suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos no caput, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 3º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 4º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no caput quando a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 5º O disposto nos §§ 1º a 4º não se aplica nas hipóteses de vedação legal de parcelamento. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 6º As disposições contidas no caput do art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

Da tributação reflexa

89. Quanto ao lançamento de CSLL, aplica-se, no que couber, a mesma decisão proferida no que concerne ao IRPJ, por serem fundamentados nos mesmos elementos de prova.

Assim, por todo acima exposto e pelas razões da Delegacia de origem, deve ser mantida a exigência tributária, em como os reflexos, devendo apenas ser reduzida a multa, por não ter sido devidamente fundamentada no TVF.

Portanto, conduzo meu voto para negar provimento à preliminar de nulidade e dar provimento parcial ao recurso voluntário, apenas para reduzir a multa à razão de 75%.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Letícia Domingues Costa Braga

