



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

Processo nº 10467.720179/2010-71
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-001.859 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de maio de 2016
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente ORSERV ORGANIZAÇÃO DE SERVIÇOS E EMPREGOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

SERVIÇOS DE CONCESSÃO DE MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA.
ALEGAÇÃO DE INTERMEDIÇÃO E LIMITAÇÃO DAS RECEITAS À
TAXA DE ADMINISTRAÇÃO

As empresas tomadoras de serviços de mão de obra temporária assim o fazem com o objetivo de transferir para a contratada todos os encargos trabalhistas relativos aos trabalhadores disponibilizados. É responsabilidade da contratada o pagamento de salários e encargos sociais de seus empregados colocados à disposição do tomador. Os valores pagos pelo tomador, portanto, deve ser integralmente considerado como receitas da contratada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário. Ausentes, momentaneamente, os Conselheiros Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa e Ana de Barros Fernandes Wipprich.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

ROGÉRIO APARECIDO GIL - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa (Presidente), Ana de Barros Fernandes Wipprich, Alberto Pinto Souza Júnior, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Rogério Aparecido Gil, Talita Pimenta Félix.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 23/05/2016 por ROGERIO APARECIDO GIL, Assinado digitalmente em 23/05/2016

6 por ROGERIO APARECIDO GIL, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado d

igitalmente em 23/05/2016 por ROGERIO APARECIDO GIL

Impresso em 24/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Relatório

A DRF em João Pessoa lavrou os Autos de Infração de fls. 03/14, IRPJ, e, fls. 15/24 do presente processo, para exigência do crédito tributário referente aos anos-calendário de 2007 e 2008:

Tributo	Fls.	Imposto	Juros de Mora	Multa Proporcional	Total R\$
IRPJ	03	114.850,02	28.054,61	86.137,48	229.042,11
CSLL	15	46.059,48	11.071,12	34.544,59	91.675,19

A DRF, nos termos do Relatório Fiscal de 20/07/2010, relativo ao IRPJ e CSLL, devidos pela recorrente, sobre os anos calendário 2007 e 2008 (fls. 28/38), destacou os seguintes pontos do MPF nº 0430100.2010.00311 e respectivo TIPJ:

"De acordo com o contrato social o objeto social da pessoa jurídica fiscalizada é a "Prestação de serviços de recrutamento; seleção e avaliação psicológica; desenvolvimento e capacitação profissional; consultoria empresarial; alocação de mão-de-obra temporária e permanente; limpeza e conservação; marketing e logística", conforme documento em anexo.

Nos anos-calendário 2007 e 2008, a ORSERV optou pela sistemática do lucro presumido, conforme Darf's relativos ao primeiro trimestre de apuração, recolhidos com o Código 089 - IRPJ lucro presumido.

O DARF relativo ao primeiro trimestre de 2007 foi recolhido em 30/04/2007, no valor de R\$ 1.223.92.

O DARF relativo ao primeiro trimestre de 2008 foi recolhido em 29/04/2008, no valor de R\$ 1.118,75.

As DIPJ's - Declarações de informações da Pessoa Jurídica e as Dacon's - Declarações de apuração das contribuições sociais relativas ao período fiscalizado foram apresentadas de acordo com a forma de tributação Lucro Presumido, conforme DIPJ's verificamos que o contribuinte optou pela utilização do regime de competência para apuração do imposto, em anexo, cópias destas DIPJ's em anexo.

Em 05/07/2010 intimamos o contribuinte a apresentar certidão de inteiro teor do processo caso exista ação transitada em julgado dando o direito ao contribuinte a excluir valores dos salários dos empregados, demais verbas trabalhistas e respectivos encargos do faturamento, na mesma ocasião constatamos que o contribuinte não apresentou os livros diário, razão e livro-caixa e damos ciência da alteração do Mandato de Procedimento Fiscal para abranger a verificação da CSLL, do PIS e da COFINS para os anos-calendário 2007 e 2008, conforme termo de intimação anexado, o contribuinte não apresentou até a presente data nenhum comprovante de decisão judicial com trânsito em julgado capaz de influir na fiscalização.

Em 20/07/2010 devolvemos todos os documentos originais recebidos da ORSERV utilizados na fiscalização, conforme termo de devolução em anexo."

Diante das alegações da recorrente de que as notas fiscais eram preenchidas com o valor total recebido dos contratante e que, somente o valor recebido a título de custo de administração poderia ser considerado como receitas tributáveis, a fiscalização analisou cada um dos contratos de prestação de serviços apresentados pela recorrente e os reuniu em 07 (sete) blocos. Após a análise, destacaram-se as seguintes conclusões:

"Em todos os tipos de prestação de serviços analisados a ORSERV contrata trabalhadores, registrando-os como empregados seus, aloca estes empregados para prestar os serviços para as contratantes, elabora as folhas de pagamento, arca com todos os custos trabalhistas, previdenciários e sociais tais como; salários, férias, 13º salário, contribuições para o INSS e verbas indenizatórias, após o que a contratante paga à contratada os valores correspondentes aos serviços prestados.

Nos contratos classificados como de tipos 1, 2 e 4, os pagamentos são efetuados a título de repasses de custos mais uma taxa de administração; os contratos do tipo 5 ditam que estes pagamentos são efetuados a título de serviços prestados com valor fixo, nos contratos do tipo 3, 6 e 7 os pagamentos são efetuados para fazer face aos custos, mas com valores fixos, e adicionado uma taxa de administração (ou taxa de lucro). (grifou-se)

Em todos os tipos de contratos analisados, nas notas fiscais de prestação de serviços emitidas pela ORSERV ocorre a discriminação dos valores pagos pela contratante de acordo com as seguintes verbas: obrigações sociais, reembolso de salários, demais reembolsos e taxa de administração. Sendo que a ORSERV considerou como receita própria apenas a taxa de administração (ou taxa de lucro).

Apesar da divergência da redação dos contratos, a situação real é sempre a mesma, pagamento pela contratante pela alocação de empregados da contratada, usados em prestação de serviços, ocorrendo a terceirização das relações trabalhistas. (grifou-se)

Na legislação trabalhista há dois tipos de terceirização de relações de trabalho permitidas; a regida pela Lei 6.019/74, que ocorre no caso de 'necessidade transitória de substituição de pessoal regular e permanente e acréscimo extraordinário de serviço', correspondendo à situação dos contratos dos tipos 1, 2, 3 e 7 citados e a terceirização com contratação de serviços tratada na súmula 331 enunciada pelo TST -Tribunal Superior do Trabalho, no item a seguir transcrito;

III - Não forma vínculo de emprego com o tomador a contratação de serviços de vigilância, de conservação e limpeza, bem como a de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador, desde que inexistentes a pessoalidade e a subordinação direta.

Os contratos do tipo 4, 5 e 6 estão enquadrados como casos de terceirização que trata a súmula 331 do TST.

De acordo com a Lei nº 6.019/74, que rege a contratação de mão-de-obra temporária, a atividade da empresa de trabalho temporário é colocar à disposição das outras empresas trabalhadores por ela remunerados e assistidos, ou seja, o vínculo empregatício se dá com a empresa de trabalho temporário (a ORSERV), que arca com todos os salários e demais encargos trabalhistas e sociais para com estes empregados.

Também nos casos tratados na súmula 331, item III do TST, o vínculo empregatício se dá com a prestadora, consequentemente a ORSERV é responsável pelos direitos trabalhistas e sociais dos empregados.

Todos os contratos explicitam a total responsabilidade da ORSERV pelos direitos trabalhistas e sociais dos empregados, ou seja, todos os custos com empregados são arcados pela própria ORSERV, estes contratos mostram que seu objeto não é 'agenciamento de mão-de-obra' e sim alocação de mão-de-obra temporária ou prestação de serviços. (grifou-se)

Os objetos dos contratos de prestação de serviços da ORSERV com seus clientes foram a alocação de mão-de-obra temporária ou prestação de serviços e não agenciamento de mão-de-obra, sendo os salários e encargos sociais de inteira responsabilidade da empresa de trabalho temporário, conforme se verifica dos elementos anexados a este relatório, e não simples repasse pagos pelas empresas contratantes. (grifou-se)

O agenciamento de mão-de-obra de uma empresa é ilegal, nas relações de trabalho, fora dos casos citados, conforme item I da súmula 331 do Tribunal Superior do Trabalho, a seguir transcrito:

'a contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo com o tomador de serviços, salvo no caso de trabalho temporário.'

A ORSERV alegou não existir contrato escrito com alguns contratantes, mas pelos elementos apresentados, como notas fiscais, recibos de pagamentos, folhas de pagamento, a forma de prestação de serviço é a mesma, com a ORSERV arcando com os custos dos empregados e encargos sociais alocados na prestação de serviços.

Conforme o conceito de receita bruta contido no art. 224 do RIR/1999:

'Art. 228. 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). '

Em sendo todos os custos com os empregados arcados pela própria ORSERV, o preço da alocação dos empregados ou dos serviços prestados por estes empregados será o valor total dos pagamentos efetuados pelos contratantes, constantes no campo valor total em cada nota fiscal, independente da discriminação dos custos feita em cada nota fiscal e em parte dos contratos.

Em anexo para ilustrar o explanado segue os seguintes documentos relativos ao período fiscalizado; Contratos de prestação de serviços assumidos pela ORSERV.

Cópia das DCTF'S - Declarações de Crédito e Débitos Tributários Federais relativas aos anos-calendário 2007 e 2008.

Cópias das DIPJ'S - Declarações de informações econômico-fiscais da pessoa jurídica, relativas aos anos-calendário 2007 e 2008.

Cópias das notas fiscais emitidas pela ORSERV.

Cópias por amostragem de relatórios efetuadas pela ORSERV com a discriminação dos valores de salários, obrigações sociais, outros reembolsos e taxas de administração.

Cópias de uma amostragem dos recibos de pagamento dos salários dos empregados efetuados pela ORSERV.

Cópias da amostragem das folhas de pagamento.

Cópias por amostragem dos registros de empregados mostrando o vínculo empregatício com a ORSERV.

Relatório com os valores das notas fiscais com os valores das notas fiscais e dos valores retidos a título de COFINS, CSLL e PIS.

Do exposto, concluímos que a empresa omitiu das receitas tributáveis a maior parte dos valores das receitas auferidas conforme notas fiscais emitidas, pois considerou como receita tributável apenas a taxa de administração."

Essa conclusão da fiscalização coincidiu com o entendimento do Tribunal Regional Federal (TRF) da 5a. Região, expendido nos autos das ações movidas pela recorrente, assim destacado no Relatório Fiscal:

"A ORSERV é parte no processo judicial de nº 0005499-48.2005.4.05.8201/01 junto ao TRF-Tribunal Regional da 5o região, alegando que os valores pagos aos empregados e demais encargos sociais deveriam ser excluídos do faturamento da empresa, o Tribunal Regional publicou acórdão em 24/08/2007, julgando improcedente a exclusão destes valores do faturamento, em anexo consulta aos históricos destes processos obtidos do site na internet do TRF da 5o região, esta ação ainda não se encontra transitada em julgado.

A ORSERV é parte no processo judicial nº 0014733-57.2005.4.05.8200 junto ao TRF Tribunal Regional da 5ª região, o Tribunal Regional publicou acórdão em 2811/2008, afirmando:

'Integra o conceito de receita bruta a quantia total que uma empresa prestadora de serviços terceirizados recebe das tomadoras, sendo irrelevante que parte de seus haveres, destacado nas fiscais emitidas, tenham por destinação o pagamento de funcionários, de encargos sociais e de reembolsos meras despesas que aquela tem (e paga com os recursos que auferem) dos serviços que presta'

Em anexo cópia da consulta aos históricos deste processo obtidos do site na internet do TRF da 5ª região do acórdão, esta ação também ainda não se encontra transitada em julgado.

A ORSERV é parte nos processos judiciais nº 0006067-64.2005.5.05.8201/01 junto ao TRF Tribunal Regional da 5ª região, o Tribunal Regional publicou acórdão em 02/12/2008, afirmando:

'O IRPJ e a CSLL não incidem sobre os salários e encargos sociais pagos por terceiros às empresas agenciadoras de mão-de-obra temporária, porque tais valores são repassados aos trabalhadores e ao INSS, respectivamente não representando receita, nem acréscimo patrimonial'

Em anexo cópia da consulta aos históricos deste processo obtidos do site na internet do TRF da 5ª região e do acórdão, esta ação também ainda não se encontra transitada em julgado.

Ocorre que como já foi demonstrado, conforme os próprios contratos de prestação de serviços, o que ocorreu na situação verificada foi a alocação de mão-de-obra temporária ou prestação de serviços e não agenciamento de mão-de-obra, sendo os salários e encargos sociais de inteira responsabilidade da empresa de trabalho temporário, conforme se verifica dos elementos anexados a este relatório, e não simples repasse pagos por terceiros, portanto a decisão do processo nº 0006067-64.2005.5.05.8201/01 não se aplica ao caso verificado na fiscalização.

Como na ação judicial nº 0006067-64.2005.5.05.8201/01, não transitada em julgado, há decisão afirmando que o IRPJ e a CSLL não incidem sobre salários e encargos sociais pagos por terceiros nas agenciadoras de mão-de-obra, o crédito tributário relativo a este auto de infração será considerado na situação 'com exigibilidade suspensa' de acordo com o artigo 151, IV e V do CTN e com o artigo 63 da Lei 9.430/96 sobre este crédito tributário não haverá incidência de multa de ofício.

Em sequência, o Relatório Fiscal registrou análise sobre o regime de apuração do IRPJ e da CSLL, da qual extraem-se as seguintes conclusões:

Até a presente data o contribuinte não apresentou os livros diário, razão ou livro-caixa, conforme termo de constatação em anexo.

O artigo 527 do RIR/99, determina que a pessoa jurídica optante pelo lucro presumido deverá manter escrituração contábil ou o livro-caixa. Como a empresa não apresentou até a presente data os livros diário, razão ou livro-caixa relativos aos anos 2007 e 2008, o IRPJ e a CSLL serão apuradas pelo regime de lucro arbitrado conforme artigo 530, III do RIR/99.

APURAÇÃO DO IRPJ

Definida a receita auferida como os valores totais das notas fiscais, o lucro arbitrado será apurado aplicando-se o percentual de 38,4 % sobre a receita operacional em cada trimestre civil, conforme artigos 532 e 519, Parágrafo 1º, III do RIR/99.

A alíquota aplicada sobre a base de cálculo para cálculo do IRPJ devido será de 15%, conforme artigo 541 do RIR/99, sendo também devido o adicional de 10% sobre a base de cálculo que exceder o valor de R\$ 60.000,00 no trimestre conforme artigo 542 do RIR/99.

Os valores declarados em DCTF - Declaração de créditos e débitos tributários federais serão aproveitados para dedução dos valores devidos.

Os valores retidos pelos contratantes a título de IRPJ também serão abatidos dos valores devidos.

Em anexo demonstrativos dos valores retidos de IRPJ cada trimestre.

Em anexo demonstrativos dos valores deduzidos de IRPJ em cada trimestre, com as seguintes informações: valores declarados em DCTF; valores retidos; valores deduzidos, correspondentes aos somatórios dos itens anteriores.

DOS AUTOS DE INFRAÇÃO DO IRPJ

Na capa do auto de infração relativo ao IRPJ constam as seguintes informações: valor total do Imposto de Renda devido; valor total dos juros de mora; valor total do crédito tributário; enquadramentos legais do IRPJ devido; valor das receitas tributáveis para cada trimestre.

Faz parte integrante do auto de infração IRPJ demonstrativos de Apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica para os exercícios 2007 e 2008 no qual constam os seguintes quadros informativos:

Imposto sobre Receita da atividade no qual constam as seguintes informações para cada trimestre; receita da atividade, os coeficientes aplicáveis sobre a receita bruta para determinação do Lucro arbitrado (Base de cálculo do imposto) e os valores tributáveis (Lucro arbitrado).

Infrações apuradas; constando as seguintes informações para cada trimestre; o valor tributável (base de cálculo), a alíquota do imposto de renda e o imposto normal apurado.

Cálculo do imposto adicional, constando as seguintes informações para cada trimestre; valor apurado da base de cálculo, base de cálculo do adicional e valor do adicional devido.

Imposto apurado em R\$ por percentual de multa; no qual consta a diferença entre o valor apurado e o valor compensado (deduzido) para cada trimestre, resultando no valor devido (valor não recolhido),

Os valores deduzidos referem-se ao valor da DCTF e aos valores retidos na fonte.

Descrição dos valores a compensar; que descreve os valores deduzidos para cada trimestre.

Em anexo demonstrativos dos valores deduzidos de IRPJ em cada trimestre, com as seguintes informações: valores declara os em DCTF; valores retidos; valores deduzidos, correspondentes aos somatórios dos itens anteriores.

Faz parte integrante do auto de infração do IRPJ demonstrativos de multas e juros de mora no qual constam os seguintes quadros informativos; valores em R\$; no qual constam para trimestre as seguintes informações; Imposto devido, Percentual e valor dos juros de mora aplicados; enquadramento Legal; no qual consta o fundamento legal dos juros de mora.

APURAÇÃO DA CSLL

Em relação à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, a base de cálculo arbitrada corresponderá a 32% da receita bruta conhecida, conforme artigos 15, parágrafo 1º, 111, a e 20 da Lei 9.249/95.

Os valores das receita tributáveis serão os mesmos das usadas para apuração do IRPJ.

A alíquota aplicada para a apuração da CSLL será de 9% sobre a receita bruta trimestral, conforme artigo 37º da Lei 10.637/2002.

Os valores declarados em DCTF - Declaração de créditos e débitos tributários federais serão aproveitados para abater os valores devidos.

Os valores retidos pelos contratantes a título de CSLL também serão abatidos dos valores devidos.

DOS AUTOS DE INFRAÇÃO DA CSLL

Na capa do auto de infração da CSLL constam as seguintes informações;

Valor total da contribuição devida. Valor total dos juros de mora. Valor total do crédito tributário. Enquadramentos legais da CSLL devida. Valor da receita tributável para cada trimestre.

Faz parte do auto de infração da CSLL Demonstrativos de Apuração da CSLL -Contribuição social sobre o lucro líquido para os exercícios 2007 e 2008 no qual constam os seguintes quadros informativos;

Receita da atividade no qual constam as seguintes informações para cada trimestre; receita da atividade os coeficientes aplicáveis para determinação do valor tributável e do valor tributável (Base de cálculo da CSLL).

Contribuições sobre Infrações apuradas; constando as seguintes Informações para cada trimestre, o valor tributável (Base de cálculo da CSLL), a alíquota aplicada e o valor da CSLL apurada.

Contribuição devida por percentual de multa; constando as seguintes informações para cada trimestre; contribuição apurada, valor compensável, diferença entre a contribuição apurada e o valor compensado (deduzido) para cada trimestre, resultando no valor devido (valor não recolhido).

Descrição dos valores a compensar; que descreve os valores compensados (deduzidos) para cada trimestre.

Os valores deduzidos referem-se ao valor da DCTF somados aos valores retidos na fonte.

Os valores retidos a título de CSLL podem ser verificados no relatório com as informações das notas fiscais que inclui os valores das notas fiscais e dos valores retidos a título de COFINS, CSLL e PIS

Em anexo, demonstrativos dos valores deduzidos de CSLL em cada trimestre, com as seguintes informações: valores declarados em DCTF; valores retidos; valores deduzidos, correspondentes aos somatórios dos itens anteriores.

Faz parte do auto de infração da CSLL, Demonstrativo de Multa e Juros de Mora, no qual constam as seguintes informações para cada trimestre.

Valor da contribuição devida, percentual e valor dos juros de mora aplicados.

Enquadramento legal, no qual constam os fundamentos legais dos juros de mora aplicados.

Posteriormente, a DRF verificou que entre os processos judiciais havia dois casos que não envolviam a recorrente. Assim, procedeu-se a Relatório Fiscal complementar, o qual destacou os seguintes termos:

Emitimos autos de infração para cobrança do IRPJ e CSLL em 26/07/2010, em razão das ações judiciais nºs 0006067-64.2005.4.05.8201 e 0005499-48.2005.4.05.8201 tendo como titular a pessoa jurídica ORSERV - Organização de Serviços e empregos Ltda., estes autos de infração foram emitidos na condição "exigibilidade suspensa" sem a imposição da multa de mora estabelecida no artigo 44,1 da Lei 9.430/96.

Posteriormente, verificamos que as ações judiciais com nºs 0006067-64.2005.4.05.8201 e 0005499-48.2005.4.05.8201 tem como titular a pessoa

jurídica ORSERV - Organização de Serviços e empregos Ltda, CNPJ 01.793.134/0001-70, com sede social na Miguel Souto, nº 185, Centro, sala 201, Campina Grande - Pb, portanto uma pessoa jurídica diferente da fiscalizada, o que implica que os efeitos destas ações não influenciam no resultado da fiscalização.

Portanto, os autos de infração correspondentes ao IRPJ e CSLL foram substituídos por novos autos de infração sem exigibilidade suspensa, e com a imposição de multa determinada no artigo 44, I da Lei 9.430/96 no percentual de 75% sobre os tributos não recolhidos.

A ciências dos autos de infração será novamente procedida, com a lavratura de novo termo de encerramento de fiscalização.

João Pessoa, 28/07/2010.

A recorrente foi devidamente intimada e apresentou Impugnação tempestivamente (fls. 735/749), da qual extraem-se os seguintes argumentos de defesa:

- a) a atividade principal do impugnante é a prestação de mão-de-obra temporária e, no conceito de renda, o lucro auferido em todas as suas atividades somente se dá através dos valores percebidos a título de taxa de administração e os outros são meros repasses já destinados ao pagamento dos encargos sociais e taxas daqueles substituídos;
- b) a impugnante é optante pelo lucro presumido, e como tal é desobrigado a manter a escrituração de suas operações financeiras.
- c) o fornecimento de outras informações tais quais os livros "Registros de notas fiscais de serviços prestados" e contrato de prestações de serviços, notas fiscais, folhas de pagamentos, registros de empregados, rescisões de contrato de trabalho, as DIPJ's e as Dacon's servem para aferição das informações pertinentes ao recolhimento dos tributos, o que foi desconsiderado pela autoridade fiscal, com o conseqüente levantamento de ofício tal qual não houvesse recolhimento algum;
- d) entende que a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL e o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, observado o seu montante presumido, opção da promovente, não incidem sobre os reembolsos, salários e encargos sociais, em razão disso emite Nota Fiscal com destaque para a taxa de administração, a qual vem servindo de parâmetro para o cálculo e pagamento dos tributos em comento;
- e) a base de cálculo da CSLL e do IRPJ, caracterizado o tipo de serviço descrito, há de ser, conseqüentemente, o valor integral que a promovente recebe pelo agenciamento, seleção e recrutamento de mão-de-obra, sem a inclusão das importâncias voltadas para o pagamento dos reembolsos, salários dos trabalhadores convocados e seus encargos sociais;
- f) sendo o serviço prestado consistente em mera cessão de mão-de-obra, a CSLL e o IRPJ devem recair sobre o valor da comissão contratada. Muito embora o valor correspondente aos reembolsos, salários e encargos sociais

repassados pelo tomador de serviço representem uma entrada financeira para o promovente-prestador do serviço, não se trata de renda e/ou disponibilidade econômica/jurídica, pois há uma contrapartida, qual seja, repassá-la a quem de direito (Receita Federal, INSS e Empregados);

- g) na interpretação conferida pelo fisco federal, confundiu-se o conceito jurídico de entradas com o conceito de renda, para fins de tributação da CSLL e do IRPJ:

"As entradas são valores que, embora transitando graficamente pela contabilidade da prestadora, não integram seu patrimônio e, consequentemente, são elementos incapazes de exprimir traços de sua capacidade contributiva, nos termos em que se exige a Constituição Federal."4 "Já a renda corresponde ao acréscimo a um dado conjunto de bens e direitos (patrimônio), pertencente a uma pessoa (física ou jurídica), observado um lapso temporal necessário para que se realize o cotejo entre determinados ingressos, de um lado, e certos desembolsos, de outro" (In: Imposto de Renda e Preços de Transferência. São Paulo: Dialética, 2001, p. 72).

- h) as tomadoras de serviço possuem dois tipos de obrigações perante as prestadoras de serviços, próprias e inconfundíveis, a saber:

1 - reembolsar as prestadoras de serviços das importâncias correspondentes aos valores brutos das remunerações pagas aos trabalhadores alocados, acrescidas daquelas relativas aos encargos sociais correspondentes;

2 - pagar as referidas prestadoras um valor específico a título de remuneração pelos serviços prestados.

- i) a base de cálculo da COFINS e do PIS, caracterizado o tipo de serviço descrito, há de ser, consequentemente, o valor integral que a promovente recebe pelo agenciamento, seleção e recrutamento de mão-de-obra, sem a inclusão das importâncias voltadas para o pagamento dos reembolsos de salários dos trabalhadores alocados, dos seus encargos sociais e das devoluções;
- j) a taxa de administração, porquanto o tipo de serviço em questão é atividade comissionada, sendo certo que a remuneração desse serviço, ou melhor, o seu preço, cinge-se apenas a comissão contratada;
- k) sendo o serviço prestado consistente em mera cessão de mão-de-obra, a COFINS e o PIS devem recair sobre o valor da comissão contratada. Muito embora o valor correspondente aos reembolsos de salários, encargos sociais e devoluções, repassados pelo tomador de serviço represente uma entrada financeira para o promovente-prestador do serviço, não se trata de receita, pois há uma contrapartida, qual seja, repassá-la a quem de direito (Receita Federal, INSS e Empregados);
- l) a aplicação de várias multas pela prática continuada de irregularidades é via inadequada que demanda a anulação imediata;

À vista dessas alegações a DRJ apresentou em seu voto, os seguintes entendimentos:

DO ARBITRAMENTO DO LUCRO

"A falta de apresentação de escrituração contábil e/ou sua apresentação de forma incompleta implica o não atendimento das condições para a tributação do resultado pelo método do lucro presumido ou real, sendo que a primeira modalidade foi a adotada pela contribuinte no período em análise.

Nesse contexto, o arbitramento do lucro encontra-se respaldado nas disposições do art. 530, inciso III, c/c art. 527, do RIR/1999, enquadramento legal constante do Relatório de Fiscalização, fl.35:

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

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

O art. 527 do RIR/1999 determina:

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

I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

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

Assim, com a efetivação do levantamento das receitas auferidas, somatório dos valores totais contidos nas notas fiscais de prestação de serviços, Demonstrativo das Receitas e Retenções por mês, fls. 54 a 60, haveria a possibilidade da tributação pelo lucro real, presumido ou arbitrado, atendidas as normas próprias desses regimes. Intimada a apresentar a diário, razão ou livro Caixa, conforme Termo de Devolução de Documentos, fl. 51, Termo de Intimação Fiscal, fl. 52.

Por conseguinte, a auditoria, privada da documentação imprescindível para verificação da apuração do lucro da empresa e averiguação das informações contidas nas declarações entregues com base no lucro presumido, referentes aos anos-calendário 2007 e 2008, decidiu pela realização do arbitramento dos lucros como determina o inciso III do art. 530 do RIR/1999, dispositivo transcrito acima.

Diferente do que alega a defesa, todos os valores levantados de ofício tiveram como base as informações prestadas pela empresa por meio das notas fiscais apresentadas, portanto não há possibilidade de alteração na determinação da forma de apuração do lucro base de cálculo dos tributos lançados.

DO IRPJ E DA CSLL

A empresa alega que a sua receita tributável, por atuar no ramo de prestação de mão de obra temporária, seria composta apenas pelo valor correspondente à taxa de administração, e que das notas fiscais por ela emitidas, constavam valores que não lhe pertenceriam posto que relativos a remunerações dos trabalhadores temporários e respectivos encargos sociais bem como parcelas recebidas a título de reembolso de despesas.

A tese da defesa de que deve ser considerado apenas o valor correspondente à taxa de administração para compor a receita bruta da empresa, não prospera, o entendimento é de jurisprudência pacífica nesta Turma de Julgamento. A matéria foi objeto de análise através do Acórdão nº 11-26.624 de 12/06/2009 relatado pela julgadora Maria Lúcia Andrade de Almeida Lopes Filha, cujo voto adoto e transcrevo a seguir:

"Da análise dos autos verifica-se que não cabe razão à contribuinte quanto ao conceito de receita bruta, base de cálculo das estimativas da CSLL, pois é descabida a alegação que ela deve oferecer à tributação apenas a parcela correspondente à taxa de administração pelo serviço de agenciamento do trabalhador temporário, conforme se demonstra a seguir.

Tal arguição não encontra respaldo no Decreto n.º 73.841/1974, que regulamentou a Lei n.º 6.019/1974, cujas disposições, dentre outras obrigações, determinaram que cabe à empresa de trabalho temporário: remunerar e assistir os trabalhadores temporários relativamente aos seus direitos; registrar na Carteira de Trabalho e Previdência Social do trabalhador sua condição de temporário; e efetuar o recolhimento das contribuições previdenciárias, bem como da taxa de contribuição do seguro de acidentes do trabalho.

Logo, sendo responsável pelo vínculo empregatício com o empregado cuja mão-de-obra é locada a outras empresas, não há como se acatar a alegação de que estaria apenas prestando serviços de intermediação, pelo que sua receita seria apenas a taxa de administração destacada em suas notas fiscais.

Sobre a matéria, versando sobre a conceituação e interpretação da locação de mão-de-obra, ao analisar o seu enquadramento no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - Simples, a Coordenação-Geral do Sistema de Tributação assim esclareceu no Parecer Cosit nº 69/1999:

'2. A legislação trabalhista e civil, que trata dos contratos relativos à prestação de serviços, não tem acompanhado com a mesma velocidade as mudanças ocorridas nessas relações, sobretudo em função da reorganização das empresas aos atuais modos de produção, ficando a cargo da doutrina e da jurisprudência a análise dos avanços ocorridos.

3. Em termos genéricos, a prestação de serviços pode ser promovida diretamente pelos empregados vinculados à empresa ou por meio da contratação de mão-de-obra externa ao ambiente da empresa. O contrato com terceiros é uma tendência moderna na contratação de serviços, onde determinadas empresas especializam-se na execução de algumas tarefas, adquirindo know-how correspondente. Dada a especialização, muitas empresas têm optado pela contratação de terceiros na realização de determinadas tarefas, buscando desse modo economia tanto em salários diretos, quanto em encargos trabalhistas.

4. A contratação de terceiros para a execução de serviços pode ser feita mediante a contratação de autônomos ou de pessoa jurídica prestadora do serviço. Interessam à análise as pessoas jurídicas prestadoras de serviço, haja vista que os autônomos serão tributados de acordo com as regras aplicáveis ao imposto de renda das pessoas físicas.'

LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA

2. No caso da locação, o Código Civil Brasileiro só define a de coisas. Trata-se de conceito que não guarda consonância com as atuais relações de trabalho. Dado a esse fato, recorreremos a uma definição mais abrangente e atual, como a de Clóvis Beviláqua: 'Locação é o contrato pelo qual uma das partes, mediante remuneração, que a outra paga, se compromete a fornecer-lhe, durante certo lapso de tempo: o uso e gozo de uma coisa fungível (locação de coisa); ou a prestação de um serviço (locação de serviço); ou a execução de algum trabalho determinado (empreitada)'.

3. 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.

4. 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. "

O texto transcrito expõe a situação das empresas que exploram a atividade de locação de mão-de-obra de seus empregados para prestar serviços em outras empresas.

Na locação de mão-de-obra, a locadora assume todas as obrigações trabalhistas e sociais decorrentes da contratação de empregados, que ficam à disposição da tomadora dos serviços (locatária), que, por sua vez, como responsável pela produção de um resultado determinado, detém o comando das tarefas, fiscalizando a execução e o andamento dos serviços prestados pelos trabalhadores temporários disponibilizados a ela.

Logo, a contribuinte não presta apenas serviços de intermediação entre o trabalhador temporário por ela selecionado e a empresa tomadora do serviço, porquanto é responsável pelo vínculo empregatício com o trabalhador cuja mão-de-obra é locada a outras empresas e, em consequência, deve reconhecer como receita, além do valor da taxa de administração, também os valores recebidos da locatária para pagamento dos salários e encargos sociais da mão-de-obra nela alocada.

Além disso, há outros equívocos na interpretação dada pela contribuinte. A empresa de trabalho temporário, ao contrário do que sustenta, não é uma mera agência de empregos ou intermediária em um contrato de trabalho entre terceiros. É ela a verdadeira empregadora e deve possuir capacidade econômica para suportar os encargos salariais decorrentes. Exige-se a pronta demonstração de solidez, para que a empresa de trabalho temporário possa obter registro de funcionamento. Deve ter ela, independentemente da tomadora, capacidade de solver os encargos que lhe incumbem. E o que indica o art. 6º da Lei 6.019/1974.

"Art. 6º - O pedido de registro para funcionar deverá ser instruído com os seguintes documentos:

[...]

b) prova de possuir capital social de no mínimo quinhentas vezes o valor do maior salário mínimo vigente no País;

Os salários, cujos credores são os trabalhadores, têm como devedora a empresa de trabalho temporário, e não a tomadora. E aquela que deve comprovar junto às autoridades administrativas o cumprimento dos encargos trabalhistas e previdenciários em relação aos trabalhadores temporários. E o que esclarecem os seguintes dispositivos do Decreto 73.841/1974:

"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. 11 - A empresa de trabalho temporário é obrigada a apresentar ao agente da fiscalização, quando solicitada, o contrato firmado com o trabalhador temporário, os comprovantes de recolhimento das contribuições previdenciárias,

bem como os demais elementos probatórios do cumprimento das obrigações estabelecidas neste Decreto."

A tomadora é devedora do preço do serviço em prol da empresa de trabalho temporário. Eventual reclamatória trabalhista dirige-se à empresa de trabalho temporário, independentemente de a tomadora ter ou não honrado o preço do serviço ajustado (art. 19 da Lei nº 6.019/1974). Ao contrário do que sustenta a contribuinte, não age a empresa de trabalho temporário em nome da tomadora.

Dessa forma, eventual discriminação efetivada nas notas fiscais de prestação de serviços de parcelas integrantes do preço total (salários, encargos previdenciários e taxa de administração) tem a mera finalidade de transparência entre as contratantes, em nada alterando o regime legalmente fixado.

Os salários e demais valores recebidos da tomadora de mão-de-obra, são valores que compõem o preço do serviço prestado, assim como o custo de uma mercadoria é parcela significativa do preço de venda da mesma. Em toda e qualquer atividade de intermediação econômica encontra-se esse tipo de fenômeno: parte da receita auferida dirige-se a suportar os custos do serviço ou mercadoria oferecida. Quer a contribuinte que o conceito de receita aproxime-se do de lucro, excluindo-se alguns custos, o que não merece acolhida.

É de se salientar que a própria contribuinte ao escriturar o valor de suas receitas considerou o valor total constante de suas notas fiscais, sendo os valores de receita considerados pela autoridade fiscal exatamente os mesmos constantes de seus balancetes analíticos dos quais foram anexadas cópias ao presente processo.

Portanto, integra a receita bruta da autuada, para fins de apuração do lucro tributável, o valor total auferido pela prestação de serviços. Estando correto o procedimento da fiscalização vez que lastreado em disposições legalmente previstas.

DA MULTA

Há equívoco da defesa ao se referir a aplicação de diversas multas. O que consta dos autos é a aplicação da multa de ofício que incide sobre o total apurado do imposto ou da contribuição, nos casos que especifica, seguindo disposição da norma de regência, art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996:

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)

A infração detectada está tipificada no art. 537 do RIR/1999, enquadramento legal indicado no auto de infração, fato que culminou com o lançamento de

ofício do IRPJ e da CSLL e, por consequência, da multa de ofício prevista no inciso I, do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, dispositivo transcrito acima, não se aplicando, ao caso, a analogia prevista no art. 108 do CTN:

"Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido."

Da mesma forma a aplicação do disposto no art.112 do CTN só se efetiva quando ocorre dúvida quanto ao disposto nos incisos do referido artigo. Com efeito, como não existem dúvidas acerca daquelas disposições, não há como anuir-se com tal solicitação.

Quanto às arguições relativas a inconstitucionalidade da legislação aplicada, tais como possível afronta a princípios constitucionais e efeito confiscatório, o lançamento de ofício se deu de forma consentânea com disposições expressas em lei. Em consequência, não cabe a esta instância administrativa perquirir sobre sua validade, em face do contexto em que se dá o julgamento administrativo.

Como se sabe, apreciações dessa natureza escapam à alçada das autoridades administrativas, que não dispõem de competência para examinar a validade de normas regularmente inseridas no ordenamento jurídico, competência esta atribuída em caráter privativo ao Poder Judiciário.

É inócuo, portanto, suscitar tais alegações na esfera administrativa, pois não se pode, sob pena de responsabilidade funcional, desrespeitar textos legais, em observância ao que prevê o art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, CTN. À autoridade administrativa tributária compete simplesmente executar e fazer executar a lei nos termos em que editada, salvo se, em conformidade com o que prevê o Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, houver sido declarada sua inconstitucionalidade em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, o que não é o caso das normas contra as quais se rebela a contribuinte.

A esse respeito, colaciona-se o Parecer Normativo CST nº 329/70:

"Iterativamente tem esta Coordenação se manifestado no sentido de que a argüição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional"

Assim dispõe o art. 25 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, que alterou o Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 25. O Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, passa a vigorar com as seguintes alterações:

Art. 26-A. 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.

Logo, os órgãos de julgamento não podem afastar a aplicação ou deixar de observar disposições de lei, ao argumento de inconstitucionalidade.

As questões relativas ao PIS e à COFINS não serão analisadas porque não consta neste processo lançamento das referidas contribuições, se constituindo, portanto, em matéria estranha aos autos.

CONCLUSÃO

Pelas razões expostas voto no sentido de considerar procedente o lançamento, mantendo integralmente o crédito tributário lançado relativo ao IRPJ e à CSLL.

A recorrente foi intimada, em 19/07/2011 (fl. 754), do acórdão da DRJ. Em 15/08/2011, interpôs recurso voluntário (fl. 776). Demonstrou a regularidade da representação processual às fls. 750/758.

Em suas razões de recurso, a recorrente apresentou os seguintes argumentos, já sustentados em sua impugnação aos autos de infração em questão, cujas teses não foram acolhidas no acórdão recorrido:

- m) a atividade da recorrente denota a existência de receitas submetidas a duas rubricas: (a) taxa de administração, paga em razão da venda dos serviços à empresa tomadora da mão-de-obra; (b) encargos sociais, valores reembolsados pela empresa tomadora. O IRPJ e a CSLL, portanto, deveriam incidir apenas sobre a primeira, pois a segunda, além de possuir natureza diversa da venda de mercadorias e serviços, não constitui riqueza auferida pela empresa, mas mero repasse, pela empresa tomadora, de valores referentes ao pagamento dos salários e respectivos encargos sociais.
- n) a assistência aos trabalhadores é encargo da empresa prestadora dos serviços temporários, de sorte que a nota fiscal emitida por esta já engloba, além dos custos, uma taxa de honorários de administração calculada em função do total dos serviços;

- o) a parcela relativa ao pagamento dos empregados constitui mera despesa administrativa, não passível de dedução na composição da base de cálculo das contribuições em tela; a idéia de faturamento sempre englobou a de receita bruta, para efeitos tributários; a Lei 9.718/98 é inconstitucional.
- p) de um lado, há um contrato avençado entre a empresa tomadora do serviço e a empresa de trabalho temporário, pelo qual esta se compromete a recrutar e disponibilizar àquela os trabalhadores temporários requeridos, com as características e qualificação desejadas, mediante a remuneração previamente acertada. Por seu turno, a tomadora do serviço se obriga a repassar à outra os valores referentes ao pagamento dos salários dos trabalhadores temporários, previamente ajustados, e dos encargos sociais correspondentes, além de pagar uma quantia determinada pela prestação de serviço da empresa de trabalho temporário (o recrutamento e disponibilização da mão-de-obra), denominada taxa de administração ou comissão;
- q) de outro, verifica-se a existência de um contrato de trabalho por tempo determinado, acertado entre a empresa de trabalho temporário e o trabalhador, no qual o trabalhador se obriga a prestar o serviço a uma determinada empresa tomadora, conforme as condições avençadas, em troca do salário ajustado previamente entre as empresas, que lhe será pago pela empresa de trabalho temporário com os recursos repassados pela empresa tomadora".
- r) a empresa de trabalho temporário ocupa uma posição de simples intermediária entre o tomador de serviços e o trabalhador temporário. Esta intermediação de mão-de-obra traz, como consequência inevitável, a circulação, na sua contabilidade, de valores que constituem meros repasses, meras entradas, pertencentes a terceiros, despidos de qualquer efeito patrimonial e, por isso mesmo, impróprios para fins de incidência tributária.

No mais a recorrente reapresenta a mesma linha de argumentos; cita os mesmos dispositivos legais, doutrinário e jurisprudenciais, nos quais sustenta sua tese de que somente caberia tributação pelo IRPJ e pela CSLL, sobre os valores específicos discriminados em notas fiscais como sendo o preço dos serviços prestados, excluindo-se todos os valores que tivessem por fim a destinação aos trabalhadores disponibilizados às contratantes.

É o relatório.

Voto

Conselheiro ROGÉRIO APARECIDO GIL

Verifico que a recorrente está regularmente representada e por ser tempestivo, reconheço do recurso voluntário.

A DRJ ratificou os autos de infração lavrados contra a recorrente, por omissão de receitas tributáveis pelo IRPJ e CSLL, relativas aos anos calendário 2007 e 2008.

Após a fiscalização promovida nos documentos apresentados pela recorrente, concluiu-se que não foram apresentados documentos contábeis exigidos para as empresas que optam pelo lucro presumido, o que levou a DRF arbitrar o lucro com base em notas fiscais, contratos de prestação de serviços, entre outros documentos.

Concluiu-se, ainda, que as atividades exercidas, como locadora de mão de obra temporária, tornam a recorrente responsável pelo pagamento das verbas e encargos trabalhistas devidos àqueles que são seus empregados e que são alocados (terceirizados) temporariamente para realizar trabalhos aos contratantes e, assim, considerou-se renda o valor total das notas fiscais emitidas em favor das empresas contratantes, e não somente os valores auferidos como taxa de administração ou de lucro, como pretendia a recorrente.

A DRJ fundamentou o acórdão recorrido nos termos a seguir, os quais adoto como razões de decidir:

O ARBITRAMENTO DO LUCRO

A falta de apresentação de escrituração contábil e/ou sua apresentação de forma incompleta implica o não atendimento das condições para a tributação do resultado pelo método do lucro presumido ou real, sendo que a primeira modalidade foi a adotada pela contribuinte no período em análise.

Nesse contexto, o arbitramento do lucro encontra-se respaldado nas disposições do art. 530, inciso III, c/c art. 527, do RIR/1999, enquadramento legal constante do Relatório de Fiscalização, fl.35:

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

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

O art. 527 do RIR/1999 determina:

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

I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial; (...)

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

Assim, com a efetivação do levantamento das receitas auferidas, somatório dos valores totais contidos nas notas fiscais de prestação de serviços,

Demonstrativo das Receitas e Retenções por mês, fls. 54 a 60, haveria a possibilidade da tributação pelo lucro real, presumido ou arbitrado, atendidas as normas próprias desses regimes. Intimada a apresentar a documentação necessária ao andamento da ação fiscal, a autuada não apresentou os livros diário, razão ou livro Caixa, conforme Termo de Devolução de Documentos, fl. 51, Termo de Intimação Fiscal, fl. 52.

Por conseguinte, a auditoria, privada da documentação imprescindível para verificação da apuração do lucro da empresa e averiguação das informações contidas nas declarações entregues com base no lucro presumido, referentes aos anos-calendário 2007 e 2008, decidiu pela realização do arbitramento dos lucros como determina o inciso III do art. 530 do RIR/1999, dispositivo transcrito acima.

Diferente do que alega a defesa, todos os valores levantados de ofício tiveram como base as informações prestadas pela empresa por meio das notas fiscais apresentadas, portanto não há possibilidade de alteração na determinação da forma de apuração do lucro base de cálculo dos tributos lançados.

DO IRPJ E DA CSLL

A empresa alega que a sua receita tributável, por atuar no ramo de prestação de mão de obra temporária, seria composta apenas pelo valor correspondente à taxa de administração, e que das notas fiscais por ela emitidas, constavam valores que não lhe pertenceriam posto que relativos a remunerações dos trabalhadores temporários e respectivos encargos sociais bem como parcelas recebidas a título de reembolso de despesas.

A tese da defesa de que deve ser considerado apenas o valor correspondente à taxa de administração para compor a receita bruta da empresa, não prospera, o entendimento é de jurisprudência pacífica nesta Turma de Julgamento. A matéria foi objeto de análise através do Acórdão nº 11-26.624 de 12/06/2009 relatado pela julgadora Maria Lúcia Andrade de Almeida Lopes Filha, cujo voto adoto e transcrevo a seguir:

"Da análise dos autos verifica-se que não cabe razão à contribuinte quanto ao conceito de receita bruta, base de cálculo das estimativas da CSLL, pois é descabida a alegação que ela deve oferecer à tributação apenas a parcela correspondente à taxa de administração pelo serviço de agenciamento do trabalhador temporário, conforme se demonstra a seguir.

Tal arguição não encontra respaldo no Decreto n.º 73.841/1974, que regulamentou a Lei n.º 6.019/1974, cujas disposições, dentre outras obrigações, determinaram que cabe à empresa de trabalho temporário: remunerar e assistir os trabalhadores temporários relativamente aos seus direitos; registrar na Carteira de Trabalho e Previdência Social do trabalhador sua condição de temporário; e efetuar o recolhimento das contribuições previdenciárias, bem como da taxa de contribuição do seguro de acidentes do trabalho.

Logo, sendo responsável pelo vínculo empregatício com o empregado cuja mão-de-obra é locada a outras empresas, não há como se acatar a alegação de que estaria apenas prestando serviços de intermediação, pelo que sua receita seria apenas a taxa de administração destacada em suas notas fiscais.

Sobre a matéria, versando sobre a conceituação e interpretação da locação de mão-de-obra, ao analisar o seu enquadramento no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - Simples, a Coordenação-Geral do Sistema de Tributação assim esclareceu no Parecer Cosit nº 69/1999:

"2. A legislação trabalhista e civil, que trata dos contratos relativos à prestação de serviços, não tem acompanhado com a mesma velocidade as mudanças ocorridas nessas relações, sobretudo em função da reorganização das empresas aos atuais modos de produção, ficando a cargo da doutrina e da jurisprudência a análise dos avanços ocorridos.

3. Em termos genéricos, a prestação de serviços pode ser promovida diretamente pelos empregados vinculados à empresa ou por meio da contratação de mão-de-obra externa ao ambiente da empresa. O contrato com terceiros é uma tendência moderna na contratação de serviços, onde determinadas empresas especializam-se na execução de algumas tarefas, adquirindo know-how correspondente. Dada a especialização, muitas empresas têm optado pela contratação de terceiros na realização de determinadas tarefas, buscando desse modo economia tanto em salários diretos, quanto em encargos trabalhistas.

4. A contratação de terceiros para a execução de serviços pode ser feita mediante a contratação de autônomos ou de pessoa jurídica prestadora do serviço. Interessam à análise as pessoas jurídicas prestadoras de serviço, haja vista que os autônomos serão tributados de acordo com as regras aplicáveis ao imposto de renda das pessoas físicas.

Locação de mão-de-obra

3. 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.

4. 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. "

O texto transcrito expõe a situação das empresas que exploram a atividade de locação de mão-de-obra de seus empregados para prestar serviços em outras empresas.

Na locação de mão-de-obra, a locadora assume todas as obrigações trabalhistas e sociais decorrentes da contratação de empregados, que ficam à disposição da tomadora dos serviços (locatária), que, por sua vez, como responsável pela Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/200 produção de um resultado determinado, detém o comando das tarefas, fiscalizando a execução e o andamento dos serviços prestados pelos trabalhadores temporários disponibilizados a ela.

Logo, a contribuinte não presta apenas serviços de intermediação entre o trabalhador temporário por ela selecionado e a empresa tomadora do serviço, porquanto é responsável pelo vínculo empregatício com o trabalhador cuja mão-de-obra é locada a outras empresas e, em consequência, deve reconhecer como receita, além do valor da taxa de administração, também os valores recebidos da locatária para pagamento dos salários e encargos sociais da mão-de-obra nela alocada.

Além disso, há outros equívocos na interpretação dada pela contribuinte. A empresa de trabalho temporário, ao contrário do que sustenta, não é uma mera agência de empregos ou intermediária em um contrato de trabalho entre terceiros. E ela a verdadeira empregadora e deve possuir capacidade econômica para suportar os encargos salariais decorrentes. Exige-se a pronta demonstração de solidez, para que a empresa de trabalho temporário possa obter registro de funcionamento. Deve ter ela, independentemente da tomadora, capacidade de solver os encargos que lhe incumbem. E o que indica o art. 6º da Lei 6.019/1974:

"Art. 6º - O pedido de registro para funcionar deverá ser instruído com os seguintes documentos:

b) prova de possuir capital social de no mínimo quinhentas vezes o valor do maior salário mínimo vigente no País;

Os salários, cujos credores são os trabalhadores, têm como devedora a empresa de trabalho temporário, e não a tomadora. E aquela que deve comprovar junto às autoridades administrativas o cumprimento dos encargos trabalhistas e previdenciários em relação aos trabalhadores temporários. E o que esclarecem os seguintes dispositivos do Decreto 73.841/1974:

"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. 11 - A empresa de trabalho temporário é obrigada a apresentar ao agente da fiscalização, quando solicitada, o contrato firmado com o trabalhador temporário, os comprovantes de recolhimento das contribuições previdenciárias, bem como os demais elementos probatórios do cumprimento das obrigações estabelecidas neste Decreto."

A tomadora é devedora do preço do serviço em prol da empresa de trabalho temporário. Eventual reclamatória trabalhista dirige-se à empresa de trabalho temporário, independentemente de a tomadora ter ou não honrado o preço do serviço ajustado (art. 19 da Lei nº 6.019/1974). Ao contrário do que sustenta a contribuinte, não age a empresa de trabalho temporário em nome da tomadora.

Dessa forma, eventual discriminação efetivada nas notas fiscais de prestação de serviços de parcelas integrantes do preço total (salários, encargos previdenciários e taxa de administração) tem a mera finalidade de transparência.

Os salários e demais valores recebidos da tomadora de mão-de-obra, são valores que compõem o preço do serviço prestado, assim como o custo de uma mercadoria é parcela significativa do preço de venda da mesma. Em toda e qualquer atividade de intermediação econômica encontra-se esse tipo de fenômeno: parte da receita auferida dirige-se a suportar os custos do serviço ou mercadoria oferecida. Quer a contribuinte que o conceito de receita aproxime-se do de lucro, excluindo-se alguns custos, o que não merece acolhida.

E de se salientar que a própria contribuinte ao escriturar o valor de suas receitas considerou o valor total constante de suas notas fiscais, sendo os valores de receita considerados pela autoridade fiscal exatamente os mesmos constantes de seus balancetes analíticos dos quais foram anexadas cópias ao presente processo.

Importa também analisar o conceito de receita bruta contido no art. 224 do 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 do bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31, parágrafo único). " (Grifou-se)

A jurisprudência administrativa tem adotado a mesma interpretação que estamos defendendo, como se vê adiante:

IRPJ - LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA - TRIBUTAÇÃO. Improcede a alegação de que o valor a ser submetido à tributação seria apenas a parcela correspondente à taxa de administração percebida pela intermediação no fornecimento da mão-de-obra demandada em caráter temporário, devendo compor a base imponible o montante recebido da locatária, apropriando-se os custos respectivos, se for o caso, de conformidade com a legislação do tributo. (Acórdão CC nº 107-07388, sessão de 16/10/2003).

COFINS. PRESTADORA DE SERVIÇO TEMPORÁRIO. RECEITA BRUTA. COMPOSIÇÃO. Constitui receita bruta da empresa prestadora de serviço temporário a totalidade dos valores recebidos da empresa tomadora do serviço, a qual é meramente cliente daquela, inexistindo qualquer relação jurídica entre a tomadora do serviço e o trabalhador temporário. A discriminação, em contrato, das parcelas que compõem o valor total da prestação de serviço temporário não são oponíveis ao conceito de receita bruta estatuído na legislação tributária. Recurso negado. (Acórdão CC nº 202-16324, sessão de 17/05/2005).

COFINS. BASE DE CÁLCULO. EMPRESA DE TRABALHADOR TEMPORÁRIO. VALORES RELATIVOS AO CUSTO COM MÃO-DE-OBRA. NÃO-EXCLUSÃO. Nas empresas de trabalho temporário, fornecedoras de mão-de-obra, as despesas com pessoal não podem ser excluídas da base de cálculo da COFINS, sendo o faturamento dado pela soma dos valores totais das faturas/notas fiscais de serviços emitidas por essas empresas. NOTA FISCAL/FATURA. PREÇO DOS SERVIÇOS PRESTADOS. A nota fiscal/fatura representa o valor dos serviços prestados pelo emitente ao seu destinatário, no valor da importância total nela consignada. Recurso negado. (Acórdão CC nº 203-10408, sessão de 13/09/2005).

Portanto, integra a receita bruta da autuada, para fins de apuração do lucro tributável, o valor total auferido pela prestação de serviços. Estando correto o procedimento da fiscalização vez que lastreado em disposições legalmente previstas.

DA MULTA

Há equívoco da defesa ao se referir a aplicação de diversas multas. O que consta dos autos é a aplicação da multa de ofício que incide sobre o total apurado do imposto ou da contribuição, nos casos que especifica, seguindo disposição da norma de regência, art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996:

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)

A infração detectada está tipificada no art. 537 do RIR/1999, enquadramento legal indicado no auto de infração, fato que culminou com o lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL e, por consequência, da multa de ofício prevista no inciso I, do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, dispositivo transcrito acima, não se aplicando, ao caso, a analogia prevista no art. 108 do CTN:

"Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

- I - a analogia;*
- II - os princípios gerais de direito tributário;*
- III - os princípios gerais de direito público;*
- IV - a equidade.*

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido."

Da mesma forma a aplicação do disposto no art.112 do CTN só se efetiva quando ocorre dúvida quanto ao disposto nos incisos do referido artigo. Com efeito, como não existem dúvidas acerca daquelas disposições, não há como anuir-se com tal solicitação.

Quanto às arguições relativas a inconstitucionalidade da legislação aplicada, tais como possível afronta a princípios constitucionais e efeito confiscatório, o lançamento de ofício se deu de forma consentânea com disposições expressas em lei. Em consequência, não cabe a esta instância administrativa perquirir sobre sua validade, em face do contexto em que se dá o julgamento administrativo.

Como se sabe, apreciações dessa natureza escapam à alçada das autoridades administrativas, que não dispõem de competência para examinar a validade de normas regularmente inseridas no ordenamento jurídico, competência esta atribuída em caráter privativo ao Poder Judiciário.

É inócuo, portanto, suscitar tais alegações na esfera administrativa, pois não se pode, sob pena de responsabilidade funcional, desrespeitar textos legais, em observância ao que prevê o art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, CTN. À autoridade administrativa tributária compete simplesmente executar e fazer executar a lei nos termos em que editada, salvo se, em conformidade com o que prevê o Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, houver sido declarada sua inconstitucionalidade em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, o que não é o caso das normas contra as quais se rebela a contribuinte.

A esse respeito, colaciona-se o Parecer Normativo CST nº 329/70:

"Iterativamente tem esta Coordenação se manifestado no sentido de que a arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional"

Assim dispõe o art. 25 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, que alterou o Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 25. O Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, passa a vigorar com as seguintes alterações:

Art. 26-A. 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.

Logo, os órgãos de julgamento não podem afastar a aplicação ou deixar de observar disposições de lei, ao argumento de inconstitucionalidade.

As questões relativas ao PIS e à COFINS não serão analisadas porque não consta neste processo lançamento das referidas contribuições, se constituindo, portanto, em matéria estranha aos autos.

As razões apresentadas pela recorrente de que estaria dispensada da contabilização dos valores indicativos do lucro presumido; de que as notas fiscais apresentadas seriam suficientes para a apuração do lucro presumido; de que somente os rendimentos auferidos a título de taxa de administração do taxa de lucro poderia ser tributadas; de que seriam inconstitucionais os dispositivos legais que cita; de que suas atividades não lhe impõem obrigações trabalhistas; de que os demais valores recebidos dos contratantes são meros repasses e os demais argumentos com que sustenta os seus pedidos, não encontram fundamento que pudesse determinar a reforma do acórdão. Assim, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

ROGÉRIO APARECIDO GIL - Relator