



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

Processo n° 10480.720757/2014-25
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-002.623 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de setembro de 2017
Matéria IRPJ
Recorrente LABORH SERVIÇOS EMPRESARIAIS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

OMISSÃO DE RECEITA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Constitui omissão de receita o valor da prestação de serviços de locação de mão de obra correspondente à parcela da receita bruta que não foi contabilizada, escriturada, nem informada na DIPJ pertinente.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA. BASE DE CÁLCULO. LUCRO PRESUMIDO.

A base de cálculo do imposto e do adicional, no caso de tributação pelo lucro presumido, em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual fixado na legislação sobre a receita bruta auferida no período de apuração.

No caso da prestação de serviço de locação de mão de obra, a receita bruta corresponde ao preço dos serviços prestados, que consiste no valor total contratado e faturado. Não há previsão legal para exclusão da base de cálculo para apuração do lucro presumido dos valores pagos a título de salários e encargos sociais relativos aos trabalhadores temporários colocados à disposição dos tomadores de serviços.

LUCRO PRESUMIDO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL. FORNECIMENTO DE MATERIAIS. BASE DE CÁLCULO.

A receita bruta auferida pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, decorrente da prestação de serviços em geral, como limpeza e locação de mão de obra, ainda que sejam fornecidos os materiais, está sujeita à aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento) para determinação da base de cálculo do IRPJ.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL. PIS. COFINS.

A solução dada ao litígio principal, relativa ao IRPJ, aplica-se, no que couber, aos lançamentos reflexos quando não houver fatos ou argumentos a ensejar decisão diversa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Ângelo Abrantes Nunes, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Bianca Felícia Rothschild, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

LABORH SERVIÇOS EMPRESARIAIS LTDA recorre a este Conselho, com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão nº 02-61.746 proferido pela 2ª Turma da Delegacia de Julgamento em Belo Horizonte que julgou improcedente a impugnação apresentada.

Por bem refletir o litígio até aquela fase, adoto o relatório da decisão recorrida, complementando-o ao final:

I – DO LANÇAMENTO.

Contra o Contribuinte, pessoa jurídica, já qualificada nos autos, foram lavrados os Autos de Infração e respectivos Anexos, de fls 03/27, a saber:

Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, no valor de R\$8.005.698,44, cumulado com multa de ofício e juros de mora pertinentes, calculados até 01.2014.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, no valor de R\$2.500.693,09, cumulada com multa de ofício e juros de mora pertinentes, calculados até 01.2014.

I.1 – DESCRIÇÃO DOS FATOS.

Na descrição dos fatos, a Fiscalização fez as anotações abaixo transcritas:

“LANÇAMENTO DO IRPJ.

0001 – RECEITA DA ATIVIDADE ESCRITURADA E NÃO DECLARADA

Receita da prestação de serviços em geral escriturada no Passivo, conta sintética: 2.3.01.01 – RECEITAS REEMBOSÁVEIS GERAL, e não declarada, apurada conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo.

(...)

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2009

Art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 518 e 519, §1º, inciso III, alínea “a”, e §§ 4º e 5º, do RIR/99”.

I.2 - DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL (FLS. 16/26).

Eis os principais pontos abordados pela Fiscalização.

- Iniciou-se a fiscalização da empresa no dia 04/09/2013, relativamente ao IRPJ e à CSLL, do período de 01 de janeiro a 31 de dezembro de 2009.

1 – DOS FATOS E CIRCUNSTÂNCIAS VERIFICADOS

- (...)

- Para o período em análise – ano-calendário 2009 – a empresa optou como forma de tributação pelo Lucro Presumido, conforme escolha manifestada na DIPJ, entregue em 14/09/2010 (*n.º da declaração: 1401429*).

- (...)

- Análises realizadas na contabilidade constataram que a LABORH não registrou suas receitas brutas da prestação de serviços em contas de resultado, conforme preconizam as normas contábeis. Adotou o procedimento de lança-las indevidamente em contas passivas e reconhecer apenas parte desses valores. As receitas efetivamente obtidas pela prestação de serviços foram registradas a crédito no Passivo, contas pertencentes ao grupo “2.3.01.01 – RECEITAS REEMBOLSÁVEIS GERAL”, cujas contrapartidas (a débito) foram escrituradas no Ativo, grupos “1.1.02.01 – DUPLICATAS A RECEBER” e “1.1.06 – IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES A RECUPERAR”. No período o montante efetivo das receitas foi de **R\$61.666.112,11**.

- A empresa reconheceu como receitas auferidas no ano-calendário 2009 apenas a parcela de **R\$15.326.842,45**, montante registrado mensalmente a crédito das contas do grupo “3.1.01.01 – VENDA DE SERVIÇOS” (DOC. 4).

- (...)

2 – APURAÇÃO DAS RECEITAS BRUTAS

- As receitas decorrentes da prestação de serviços, ano-calendário 2009, foram levantadas a partir da contabilidade em meio digital, (...).

- (...)

3 – INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ E DA CSLL

- A Fiscalização constatou que no decorrer do ano-calendário 2009 a LABOHR auferiu receita bruta anual no montante de **R\$61.666.112,11**. No entanto, quando o contribuinte apresentou DIPJ e DCTF, omitiu a maior parte desta receita, informando para o período apenas **R\$15.326.842,45**.

- Diante disso, a Fiscalização determinou as insuficiências de recolhimento do imposto e da contribuição social, apuradas com base no lucro presumido, referente a cada trimestre de 2009, efetuando de ofício o lançamento sobre as diferenças apuradas.

- Os valores do imposto e da contribuição social retidos pelas fontes pagadoras foram considerados e deduzidos nos cálculos, (...).

II – DA IMPUGNAÇÃO

Tendo sido dele cientificado pessoalmente (vide Termo de Ciência de fls. 36/39) em 04.02.2014, o sujeito passivo contestou o lançamento em 06.03.2014, mediante o instrumento de fls. 498/522. Adiante compendiam-se suas razões.

01. DOS FATOS

- (...)

- A Impugnante é pessoa jurídica de direito privado, que exerce atividade de prestação de serviços diversos, dentre os quais se inclui o agenciamento de mão-de-obra; e contribuinte do IRPJ e da CSLL, ambos apurados com base no lucro presumido, que representa a aplicação de um coeficiente incidente sobre sua receita bruta tributável.

- (...)

- Ao fazer uma análise minuciosa acerca de legitimidade do presente Auto de Infração, a Impugnante pode constatar que mesmo está eivado de ilegitimidade, o que compromete a sua exigibilidade, levando-a a apresentar a presente Impugnação.

- O **primeiro equívoco** reside no fato de que, se levar em consideração que todas as ENTRADAS que transitam pela contabilidade da Impugnante sejam consideradas receitas de prestação de serviços, o IRPJ e a CSLL deveriam ser calculados com no LUCRO REAL, e não com base no lucro presumido, tendo em vista que o valor da receita supostamente tributável seria superior ao valor de **R\$48.000.000,00**.

- O segundo equívoco se deu quando o Fisco, mesmo considerando o regime do lucro presumido, desconsiderou que a determinação da base de cálculo do imposto e da contribuição social sofre variações, quando os serviços executados são exclusivamente de “cessão de mão-de-obra”, daqueles serviços prestados sob o regime de empreitada global, popularmente chamados de mistos ou híbridos, que envolvem a “cessão de mão-de-obra e o fornecimento de materiais pelo prestador dos serviços”.

- A diferença não é pouca, tendo em vista que as empresas que apenas promovem a cessão de mão-de-obra devem apurar o IRPJ e a CSLL sobre 32% da receita bruta, enquanto que as empresas que cedem mão-de-obra e custeiam os materiais e despesas necessárias à execução da prestação de serviço devem apurar o IRPJ com base em 8% e a CSLL, em 12%, da receita bruta.

- Considerando que a Impugnante custeia e disponibiliza todos os materiais necessários à execução dos contratos de prestação de serviço, ela faz jus à redução dos percentuais aplicados sobre a receita bruta para apuração do IRPJ e da CSLL.

- O terceiro equívoco reside no fato de que, se for considerado a natureza da atividade exercida pela Impugnante, qual seja de INTERMEDIÇÃO/AGENCIAMENTO DE MÃO-DE-OBRA, há de se considerar como receita bruta apenas o resultado auferido nas operações em conta alheia, ou seja, a sua comissão.

- O quarto e último equívoco, diz respeito ao fato de o Fisco ter aplicado a multa no percentual de 75%, o que lhe reveste de caráter eminentemente confiscatório.

02. DA PRELIMINAR – DA SUSPENSIVIDADE DOS VALORES CONSTANTES NO AUTO DE INFRAÇÃO IMPUGNADO.

- Salienta a suspensão da exigibilidade do crédito tributário constituído, com base no art. 151, III, do CTN.

03. DO DIREITO

3.1. PRELIMINAR DE MÉRITO – DA IMPOSSIBILIDADE DE APURAR O IRPJ E A CSLL COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO – NULIDADE MATERIAL DO AUTO DE INFRAÇÃO.

- (...)

- Partindo do entendimento do Fisco, vê-se claramente que a Impugnante não poderia ter constituído contra si Autos de Infração relativos ao IRPJ e à CSLL pelo regime de tributação com no **LUCRO PRESUMIDO**.

- Isso porque, a receita supostamente tributável no ano de 2009, foi apurada no montante total de R\$61.666.112,11, o que já supera o limite de R\$48.000.000,00 previsto no art. 13 da Lei nº 9.718, de 1998.

- Ora, se adotado o mesmo critério, para o ano-calendário de 2008, o total global da receita foi de R\$57.034.998,25 (conforme balanço – DOC. 05).

- Assim, dúvidas não restam de que a receita total do ano de 2008 ultrapassou o limite de R\$48.000.000,00, o que implica na nulidade do presente Auto de Infração, uma vez que deveria ter sido apurado com base no LUCRO REAL e, acaso a Impugnante não dispusesse de elementos necessários para determinação do LUCRO REAL, ai sim, os tributos deveriam ser apurados com base no LUCRO ARBITRADO.

- Logo, o Auto de Infração em testilha é nulo de pleno direito.

- (...)

3.2. DA INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO DE RECEITAS

- (...)

- Conforme será demonstrado nos tópicos a seguir, não houve omissão de receitas; ademais, a apuração do crédito tributário se deu de forma equivocada, agravada por multa no patamar de 75%, de caráter eminentemente confiscatório.

3.3 DA REDUÇÃO DOS PERCENTUAIS APLICADOS SOBRE A RECEITA BRUTA PARA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL – DESPESAS COM A EXECUÇÃO DO CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

- (...)

- O Fisco considerou que a totalidade das receitas auferidas pela Impugnante era exclusiva de INTERMEDIÇÃO/AGENCIAMENTO DE MÃO-DE-OBRA, portanto,

considerou que a base de cálculo dos referidos tributos seria apurada mediante aplicação do percentual de 32% incidente sobre a receita bruta.

- Todavia, a Impugnante quando presta os seus **serviços fornecendo os materiais essenciais e indispensáveis à sua execução** ou **empreitada global**, nos termos dos contratos firmados com os seus diversos clientes, anexados por amostragem (Docs. 06 e 07), a base de cálculo do IRPJ deveria ser apurada mediante a aplicação do percentual de 8% e a da CSLL, de 12%, sobre a receita bruta.

- (...)

- Diante disso, a Impugnante entende que quando presta serviços fornecendo os materiais indispensáveis e necessários à sua execução (empreitada global), a base de cálculo do IRPJ e da CSLL deve ser reduzida mediante aplicação do percentual, respectivamente, de 8% e 12%, incidentes sobre a receita bruta.

- A Impugnante ainda, citando atos normativos, alega que quando presta serviços aos órgãos públicos, a retenção na fonte é equivalente ao valor do imposto devido, que para os SERVIÇOS PRESTADOS COM EMPREGOS DE MATERIAIS é apurado sobre a base de cálculo reduzida do IRPJ (8%) e da CSLL (12%).

- (...)

3.4. DA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ/CSLL PARA AS EMPRESAS DE AGENCIAMENTO DE MÃO-DE-OBRA.

- A Impugnante é pessoa jurídica de direito privado que exerce a atividade de prestação de serviços, dentre as quais se incluem:

a LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA ESPECIALIZADA de seus empregados (Docs. 06 e 07);

o AGENCIMENTO/INTERMEDIÇÃO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA de não-empregados (Doc. 08).

- (...)

- Sendo assim, resta comprovada a manutenção de 2 (dois) vínculos distintos entre a Impugnante e os trabalhadores, o que faz com que a matéria seja analisada cuidadosamente à luz da atual jurisprudência do STJ e do CARF.

- A Impugnante cita jurisprudência do STJ.

- (...)

- Entende a Impugnante que, quando realiza a atividade de agenciamento de mão-de-obra (FPAS 655), não pode contabilizar como sendo sua receita os valores pertencentes aos trabalhadores, posto que nessa operação, ela auferir apenas os resultados obtidos em conta alheia, sua comissão, pelos serviços prestados, nos termos previstos no art. 31 da Lei nº 8.981/95.

- (...)

3.4.2. DO AGENCIAMENTO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA (INTERMEDIÇÃO DE PESSOAS).

- (...)

- Entende a Impugnante que deve recolher os tributos devidos sobre o valor efetivamente recebido pela prestação dos seus serviços, ou seja, o valor que deverá integrar o seu patrimônio, que ingresse na sua contabilidade com o intuito de ali permanecer, ou seja, a TAXA ou COMISSÃO de Agenciamento.

- (...)

3.4.3. DA OBRIGATORIEDADE DO RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS FEDERAIS PARA A ATIVIDADE DE AGENCIAMENTO DE PESSOAS (INTERMEDIÇÃO DE PESSOAS).

- (...)

- Alega, a exigência do IRPJ e da CSLL sobre o somatório dos valores brutos das notas fiscais emitidas pela Impugnante fere os princípios básicos que norteiam o Direito Tributário, e que são assegurados constitucionalmente a todos os contribuintes, tais como: da Capacidade Contributiva, Isonomia, Legalidade, Vedação ao Confisco e Competência Residual da União.

- (...)

3.5. DA APLICAÇÃO DA MULTA DE 75% COM EFEITO DE CONFISCO.

- A Impugnante defende que a multa de ofício aplicada no percentual de 75% caracteriza claramente a exigência de tributos com efeito de Confisco, prática completamente vedada pela Constituição Federal de 1988.

- (...)

04. DO PEDIDO.

- Em vista do exposto, a Impugnante postula pelo conhecimento e total provimento da presente impugnação, com vistas a decretar a nulidade dos Autos de Infração lavrados (IRPJ e CSLL).

Analisando a impugnação apresentada o colegiado *a quo* julgou-a improcedente.

O contribuinte foi intimado da decisão em 02 de fevereiro de 2015 (fl. 647), apresentando em 12 de fevereiro de 2015 recurso voluntário de fls. 649-666, reafirmando, em resumo, os termos de sua de sua impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e assinado por procurador devidamente habilitado. Preenchidos os demais pressupostos de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

2 MÉRITO

Inicialmente, alega a recorrente que a autuação deveria ser cancelada em razão de o lançamento ter sido formalizado com base no lucro presumido, mas, em razão da omissão de receita apontada pela Fiscalização, o total de receita auferida no ano-calendário (R\$ 61.666.112,11) teria superado o limite de R\$ 48.000.000,00, fixado no art. 13 da Lei nº 9.718, de 1998, para manutenção do contribuinte nesse regime de tributação. Aduz que o lançamento deveria ter sido realizado com base no lucro real.

Não lhe assiste razão. O limite de receita bruta fixado em lei para opção pelo lucro presumido sempre diz respeito à receita auferida no ano anterior a tal opção, não importando a receita auferida no próprio ano de opção.

Veja-se a redação do art. 13 da Lei nº 9.718, de 1998, vigente no período de apuração a que se refere o lançamento:

Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou a de R\$4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze), poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido. (Redação dada pela Lei 10.637, de 2002).

Como o lançamento diz respeito ao ano-calendário de 2009, para que o contribuinte não pudesse ser tributado com base no lucro presumido nesse período deveria ser analisado montante de receita bruta auferido no ano-calendário de 2008.

Conforme consta na decisão de primeira instância, em 2008 o contribuinte auferiu R\$ 9.770.755,93 de receita bruta (informação prestada pela própria recorrente em sua impugnação).

Como não houve lançamento em relação ao ano-calendário de 2008, não há como se computar outros valores para se determinar o total de receita bruta auferida em tal período, tal qual requer o contribuinte.

Desse modo, não havendo excesso de receita bruta auferida no ano-calendário de 2008, o lançamento realizado não padece de qualquer vício por ter mantido a opção do contribuinte em ser tributado com base no lucro presumido.

Na questão de fundo da exigência, trata-se de lançamento decorrente de suposta omissão de receitas de prestação de serviços de locação de mão de obra.

Argumenta a recorrente que não desenvolve somente a atividade de locação de mão de obra, mas também agenciamento de mão de obra, hipótese em que somente a taxa de administração deveria ser considerada sua receita bruta.

Conforme se verifica do contrato social da empresa (fl. 434) seu objeto social consiste na locação de mão de obra temporária, nos termos da Lei 6.019, de 1974, agenciamento de emprego (intermediação de emprego), e outras atividades.

A recorrente informa que está inserida no âmbito da Lei 6.019/74, que trata do trabalho temporário, e dessa forma, o serviço que presta tem natureza de intermediação, entre o trabalhador temporário e o tomador da mão de obra temporária, cobrando para tanto, uma taxa de administração, sendo esta a sua remuneração. E em que pese os funcionários pertencerem ao seu quadro de funcionários, isto apenas ocorre em função de determinação legal.

E que esses valores de salários e todos os reflexos são cobrados da tomadora do serviço, à título de reembolso, não se qualificando como receitas da sua atividade, motivo pelo qual não as tributa. E que por força daquela norma, ela não possui qualquer gerência sobre o serviço a ser prestado pelo trabalhador temporário.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal, e também a decisão recorrida, a base de cálculo para fins de IRPJ e CSLL da recorrente deve ser composta não somente da referida taxa de administração, como também dos demais valores **recebidos pela empresa** do tomador do serviço a título de reembolso, tais como salário e demais encargos de folha. Destaco o seguinte excerto do voto condutor do aresto recorrido:

Assim, caso constituísse mera intermediação, bastaria tão somente que o cliente (empresa tomadora de serviço) diretamente contratasse e efetuasse o pagamento ao empregado. Ocorre que a interessada recebe de seus clientes os valores totais contratados, cabendo a ela, por força contratual, todo o gerenciamento do negócio.

[...]

Ainda, a legislação invocada pela autuada em nada a socorre, por não dispor sobre norma tributária relativa à contribuição em foco, não havendo, pelo menos até o momento, disposição legal expressa que lhes permita a exclusão dos valores repassados.

Seja a que título for, a interessada fatura o valor total. Isto porque cobra por todo o serviço, sendo tarefa sua a viabilização da atividade contratada.

Cumpre ressaltar, valendo-nos de legislação específica, o que, formalmente, vem a ser o valor total a pagar, consignado quando da emissão da fatura de prestação de serviços. Nesse sentido, a Lei nº 5.474, de 18 de julho de 1968,

dispondo sobre a emissão de duplicatas e faturas, preceitua em seu art. 20, in verbis:

“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 prestado.”

O texto legal é claro quanto ao fato de considerar-se como preço dos serviços prestados o valor expressamente contido na fatura. Consequentemente, não importa se a título de serviços próprios ou de terceiros, previstos ou não em contrato, porquanto, uma vez faturados, esses valores compõem o preço dos serviços prestados. Logo, em sendo preço, deve sofrer, evidentemente, diante do que determina a legislação de regência, a incidência dos tributos que forem devidos.

De fato, conforme discorrido pelo voto condutor do aresto recorrido, se a atividade fosse de mera intermediação, os recursos para pagamento de salários e demais encargos deveria ser suportado diretamente pelo tomador de serviço. Por conseguinte, o argumento da recorrente de que a decisão recorrida não teria se pronunciado a respeito do exercício de agenciamento se mostra equivocado.

Superado tal celeuma, passo à análise da legislação tributária que trata do tema em debate.

O art. 518 do RIR/99 determina que no caso de apuração pelo lucro presumido, a base de cálculo é a receita bruta auferida no período de apuração. E o art. 519, explica que a receita bruta é aquela do art. 224.

Nos termos do art. 224 do RIR, a receita bruta é o somatório dos preços percebidos pelo contribuinte.

*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)*

A legislação determina que o faturamento e, ou, a receita é a soma de todos os valores recebidos pela empresa locadora de mão de obra, inclusive taxa de administração e os demais encargos recebidos pela contratante, no caso em tela, o faturamento do contribuinte é o valor o qual foi contratada a prestação de serviço e a locação de mão de obra.

A respeito da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento pacífico sobre os casos envolvendo locação de mão de obra. Destaco a ementa do julgado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 535. INEXISTÊNCIA DE INDICAÇÃO DE VÍCIO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. MERAS CONSIDERAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA N. 284 DO STF, POR ANALOGIA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS, COFINS. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS. MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA. BASE DE CÁLCULO. SALÁRIOS E ENCARGOS SOCIAIS. INCIDÊNCIA. PRECEDENTE EM RECURSO REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. IRPJ E CSLL. OPÇÃO PELO REGIME DO LUCRO PRESUMIDO. DEDUÇÃO DE SALÁRIOS E ENCARGOS SOCIAIS. DESCABIMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE MISCIGENAÇÃO ENTRE REGIMES DE APURAÇÃO DISTINTOS. [...].

2. Esta Corte consolidou o entendimento de que os valores recebidos pelas empresas prestadoras de serviços de locação de mão de obra temporária, a título de pagamento de salários e encargos sociais dos trabalhadores temporários, integram a base de cálculo do PIS e da Cofins. (gn)

3. Precedente: REsp 1141065/SC, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 1.2.2010, julgado pela sistemática do art. 543-C do CPC e da Res. STJ n. 8/08.

4. As empresas optantes pela tributação relativa ao IRPJ e à CSLL pelo regime do lucro presumido não podem excluir da base de cálculo das referidas exações os valores recebidos pelas empresas prestadoras de serviços de locação de mão de obra temporária, a título de pagamento de salários e encargos sociais dos trabalhadores temporários, tendo em vista que não há previsão legal dessas deduções. Entender de modo contrário seria miscigenar dois regimes distintos (lucro real e lucro presumido), ao arripio da lei.(gn)

5. Precedentes: AgRg nos EDcl no AgRg no Ag nº 1.105.816/PR, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 2.12.2010; REsp 971.066/SC, Rel. Min. Denise Arruda, Rel. p/ Acórdão Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 18.8.2010; REsp 1179448/RS, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 6.5.2010; REsp 1088802/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 7.12.2009. 6. Recurso especial da Fazenda Nacional provido e recurso especial do Sindicato das Empresas Contábeis Assessoramento Perícias Informações e Pesquisas de Londrina não provido. (REsp 963196/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/12/2010, DJe 08/02/2011).”(gn)

No mesmo sentido, no julgamento do REsp 1141065/SC sob o rito dos recursos representativos de controvérsia (“recursos repetitivo”), decisões que vinculam este Colegiado, na análise da base de cálculo de PIS e de Cofins das empresas locadoras de mão de obra, assim consta no voto do Ministro Relator Luiz Fux:

1. 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.

[...]

6. In casu, cuida-se de empresa prestadora de serviços de locação de mão de obra temporária (regida pela Lei 6.019/74 e pelo Decreto 73.841/74, consoante assentado no acórdão regional), razão pela qual, independentemente do regime normativo aplicável, os valores recebidos a título de pagamento de salários e encargos sociais dos trabalhadores temporários não podem ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS.(gn)

Assim, nos termos da norma tributária e entendimento jurisprudencial, a receita bruta das empresas locadoras de mão de obra temporária é o valor total faturado e não parte dela, ou só a taxa de administração, de tal forma que a dedução ou não tributação de valores que a recorrente trata como reembolso de despesas não possuem base legal.

A autoridade fiscal autuante, por sua vez, com base nas notas fiscais emitidas pelo contribuinte apurou o montante da receita bruta efetivamente auferida pela recorrente e contabilizada indevidamente, computando-a nas bases de cálculo de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, procedimento que se mostra irretocável, tal qual decidido pela decisão de primeira instância.

Não procedem, assim os argumentos da recorrente de que a decisão recorrida dos supostos argumentos sobre inexistência de omissão

Em relação aos argumentos que questionam a suposta violação de diversos princípios constitucionais, incluindo o princípio da capacidade contributiva e do não confisco, por conta da Súmula nº 2 do CARF¹, deixo de apreciá-los, por se tratar, em tese, de questionamentos de ordem constitucional sobre a legislação posta.

Assim, diante da própria determinação legal de se tributar a receita bruta, bem como inexistência de previsão legal de exclusão ou não tributação de valores relativos a reembolso de despesas na atividade de locação de mão de obra temporária, entendo que a glosa deve ser mantida em sua integralidade.

No que diz respeito à aplicação dos coeficientes de presunção de lucro de 8% para o IRPJ e de 12% para a CSLL por se tratar de prestação de serviço com fornecimento de materiais, há de se ressaltar que a legislação somente contempla tal hipótese no caso de prestação de serviços de construção civil por empreitada, na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra, nos termos da Lei nº 9.249, de 1995, arts. 15 e 20, e IN RFB nº 1.234, art. 2º, §§ 7º a 9º, e art. 38, inciso II.

A respeito do tema e, nesse mesmo sentido, recentemente a Receita Federal, por meio da Solução de Consulta nº 55 – Cosit, de 30 de dezembro de 2013, pronunciou-se sobre a inaplicabilidade de tais coeficientes no caso de prestadores de serviço em geral, mesmo no caso de fornecimento de materiais.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 55 – COSIT. DE 30 DE DEZEMBRO DE 2013.

LUCRO PRESUMIDO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL. FORNECIMENTO DE MATERIAIS. BASE DE CÁLCULO.

¹ Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

A receita bruta auferida pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, decorrente da prestação de serviços em geral, como limpeza e locação de mão de obra, ainda que sejam fornecidos os materiais, está sujeita à aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento) para determinação da base de cálculo do IRPJ.

LUCRO PRESUMIDO. CONSTRUÇÃO CIVIL. EMPREITADA COM FORNECIMENTO DE MATERIAIS. BASE DE CÁLCULO.

A receita bruta auferida pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, decorrente da prestação de serviços de construção civil por empreitada, na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra, está sujeita à aplicação do percentual de 8% (oito por cento) para determinação da base de cálculo do IRPJ.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15; IN RFB nº 1.234, art. 2º, §§ 7º a 9º, e art. 38, inciso II.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

LUCRO PRESUMIDO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL. FORNECIMENTO DE MATERIAIS. BASE DE CÁLCULO.

A receita bruta auferida pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, decorrente da prestação de serviços em geral, como limpeza e locação de mão de obra, ainda que sejam fornecidos os materiais, está sujeita à aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento) para determinação da base de cálculo da CSLL.

LUCRO PRESUMIDO. CONSTRUÇÃO CIVIL. EMPREITADA COM FORNECIMENTO DE MATERIAIS. BASE DE CÁLCULO.

A receita bruta auferida pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, decorrente da prestação de serviços de construção civil por empreitada, na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra, está sujeita à aplicação do percentual de 12% (doze por cento) para determinação da base de cálculo da CSLL.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, arts. 15 e 20; IN RFB nº 1.234, art. 2º, §§ 7º a 9º, e art. 38, inciso II.

Ainda sobre esse pronunciamento, destaco excertos de sua fundamentação e suas conclusões:

17. Por outro lado, no que se refere à prestação de outros serviços, como limpeza, locação de mão de obra etc., independentemente de haver fornecimento de material, aplica-se sobre a receita bruta da atividade, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no caso do lucro presumido, o percentual de 32% (trinta e dois por cento) estabelecido no inciso III, § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995. Este é o percentual aplicado pelo anexo I da IN RFB 1234/2012, que prevê do seguinte modo:

Limpeza, locação de mão-de-obra, demais serviços: percentual de retenção do IRPJ de 4,8%, correspondente a 15% (alíquota do imposto) de 32% (percentual da base de cálculo) da receita bruta.

18. Em resumo, constata-se que, para a determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, na forma do lucro presumido, a legislação não contempla a diferenciação de percentual sobre a receita bruta por serviços prestados, seja com emprego de materiais às expensas do contratado ou do contratante, exceto na prestação de serviços hospitalares e de assistência à saúde especificados, e sob condições determinadas, e de serviços de construção civil por empreitada, na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra.

[...]

CONCLUSÃO.

Diante do exposto, conclui-se que:

a) a receita bruta auferida pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, decorrente da prestação de serviços em geral, como limpeza e locação de mão de obra, ainda que sejam fornecidos os materiais, está sujeita à aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento) estabelecido no inciso III, § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, para determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL;

b) excepcionalmente, a receita bruta auferida pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, decorrente da prestação de serviços de construção civil por empreitada, na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra, está sujeita à aplicação dos percentuais de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento), respectivamente, para determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.” [grifos nossos]

Conforme se observa, o pedido da recorrente para que fossem aplicados os coeficientes de presunção de lucro de 8% para o IRPJ e de 12% para a CSLL colidem frontalmente com dispositivos expressos de lei, não havendo reparos no lançamento realizado.

2.1 MULTA DE OFÍCIO

No caso dos autos, foi aplicada a multa de 75%, prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, *verbis*:

Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

[...]

Conforme se observa, a multa de ofício cominada (75%), trata-se tão somente de aplicação de dispositivo literal de lei (art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996), não podendo este Colegiado analisar a constitucionalidade desse dispositivo, nos termos da Súmula CARF nº 2.

Em relação aos argumentos sobre confisco, esclareça-se, ainda, que a vedação à utilização de tributo com efeito de confisco, preceituada pelo art. 150, IV, da Constituição da República Federativa do Brasil não se destina aos aplicadores da Lei, mas sim ao Poder Legislativo, que deve tomar em consideração tal preceito quando da elaboração das leis.

A respeito da decisão do STF sobre o patamar máximo de multa em 100% do tributo, há de se ressaltar que no caso concreto a multa cominada foi de 75%. No que diz respeito ao precedente declarando inconstitucional multa de 60% (AgRg no RE 591969), é importante destacar que o caso em apreço dizia respeito a mera multa moratória, não tratando de hipótese de lançamento de ofício, tampouco de casos envolvendo sonegação, fraude ou conluio.

Desse modo, voto por manter a multa cominada no percentual de 75%.

2.2 LANÇAMENTOS REFLEXOS

Os lançamentos do Programa de Integração Social - PIS, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL foram lavrados em decorrência da omissão de receita apurada.

Como o recurso voluntário não traz qualquer argumento novo que refute as conclusões da DRJ, adoto tais razões como fundamento de meu voto.

Assim, mantido o lançamento quanto ao IRPJ, e não tendo fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa, incluindo no que diz respeito à CSLL, é de se manter também essas exigências, ante a íntima relação e causa e efeito.

Há disposição legal expressa de que a receita omitida seja incluída na base de cálculo da CSLL, PIS e COFINS, conforme dispõe o § 2º do art. 24 da Lei nº 9.249/1995, *verbis*:

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária 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-base a que corresponder a omissão.

(...)

§ 2º. O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social - COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP.

Diante do exposto, os lançamentos reflexos a que refere o recurso voluntário devem ser mantidos.

Processo nº 10480.720757/2014-25
Acórdão n.º **1301-002.623**

S1-C3T1
Fl. 701

3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto