



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10480.728062/2019-04
ACÓRDÃO	1102-001.955 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PLENO CONSULTORIA E SERVICOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016

IRPJ. CSLL. LUCRO PRESUMIDO. LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA. BASE DE CÁLCULO. VALORES DESTINADOS A PAGAMENTO DE SALÁRIOS DOS TRABALHADORES TEMPORÁRIOS E ENCARGOS SOCIAIS A ELES RELATIVOS.

A receita bruta da pessoa jurídica que fornece mão de obra contratada temporariamente é o total contratado com os tomadores de serviços, incluindo-se os valores discriminados em nota fiscal relativos a salários, encargos trabalhistas, taxa administrativa, inclusive benefícios concedidos aos trabalhadores pela empresa de trabalho temporário e cobrados da empresa locatária da mão de obra.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

A multa de ofício deve ser qualificada quando verificada a ocorrência de um dos casos previstos nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, comprovando-se, no caso concreto, o intuito doloso do sujeito passivo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, apenas para reduzir a multa de ofício qualificada de 150% para 100%, em virtude de lei posterior mais benéfica.

Assinado Digitalmente

Lizandro Rodrigues de Sousa – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires Mcnaughton, Gabriel Campelo de Carvalho, Gustavo Schneider Fossati, Cassiano Romulo Soares, Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão da DRJ que confirmou lançamentos, ano-calendário de 2016, devido à falta de contabilização e pagamento de tributos federais (IRPJ/CSLL) referentes a Locação de Trabalho Temporário. Assim dispôs o Relatório da decisão recorrida:

Em nome da interessada foram lavrados autos de infração referentes ao IRPJ e à CSLL (lucro presumido), em razão da "Falta/insuficiência de declaração e recolhimento" desses tributos. O crédito tributário total perfaz o montante de R\$ 7.120.037,25, incluídos multa no percentual de 150% e juros de mora calculados até 07/2019.

No Termo de Verificação e Constatação Fiscal - TVF, anexo aos autos de infração, em resumo, assim foi descrito o apurado:

A fiscalização na Empresa Pleno Consultoria iniciou-se em 15/03/2019, com ciência por meio digital através do DTE (Domicílio Tributário Eletrônico) em 18/03/2019, por Abertura de Mensagem, quando este foi intimado a apresentar os documentos e arquivos digitais necessários à realização dos procedimentos fiscais, bem como informado de que o acesso aos seus livros contábeis, em meio digital, seria feito diretamente ao repositório nacional do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED, conforme previsão da Instrução Normativa da RFB nº 787/2007.

Observou-se que a empresa apresentou a ECF e a ECD zerada, sem nenhum movimento.

Em 01/04/2019 a Pleno Consultoria solicitou prorrogação de prazo de 30 dias para atender a intimação, sendo o prazo prorrogado até 31/04/2019; em 26/04/2019 a empresa solicitou nova prorrogação de prazo para mais 30 dias, ficando o mesmo prorrogado até 31/05/2019. Em 30/05/2019 a empresa retificou a ECF e a ECD.

Finalmente, a empresa retificou a ECF e a ECD e atendeu a intimação. posteriormente a empresa foi intimada a apresentar:

Demonstrativo das Receitas de Vendas de Serviços com fornecimento de material e as Receitas de Vendas de Serviços sem fornecimento de material, sendo o mesmo atendido em 17/07/2019.

Esse demonstrativo foi atendido, ocasião em que a Pleno informou Receitas de Serviços de R\$ 36.288.403,08.

[...]

Na análise verificamos a não declaração em DCTF e o não recolhimentos dos débitos de IRPJ e da CSLL apurados na ECF. Observamos ainda que a Pleno Consultoria teve Receita Total Anual de Serviços de R\$ 36.288.403,08 e só declarou R\$ 2.755.582,22 na ECF; no 4º trimestre teve também “Demais Receitas e Ganho de Capital” de R\$ 535.461,51 declarada na ECF.

A Pleno Consultoria é uma empresa de Locação de Trabalho Temporário e como tal, resolveu criar uma legislação própria tributando apenas parte da Receitas de Serviços.

Essa prática de tributar apenas uma parte da Receitas de Serviços vem desde o ano-calendário 2007, foram lavrados os seguintes Autos de Infrações de IRPJ e CSLL: Processo nº 10480.723072/2010-15 (P.A. 01/01/2007 à 31/12/2008); Processo nº 10480.729783/2013-38 (P.A. 01/01/2009 à 31/12/2010); Processo nº 10480.729070/2014-55 (P.A. 01/01/2011 à 31/12/2011); Processo nº 10480.726176/2016-72 (P.A. 01/01/2012 à 31/12/2012) e 10480.727220/2017-39 (P.A. 01/01/2013 à 31/12/2013).

Como houve prática reiterada de tributar apenas parte das Receitas de Serviços, foi qualificada a Multa de Ofício.

[...]

Como se verifica, a Fiscalizada, apesar de já ter tido cinco ações fiscais anteriores em que se constituiu o IRPJ e a CSLL devida, como já se demonstrou acima, e de já ter sido todas as ações fiscais anteriores julgadas pela DRJ e algumas pelo CARF, permanece insistindo em seu entendimento de não tributar toda a receita de Locação de Mão de Trabalho Temporário e, portanto, não reconhecer o total dessas receitas em sua contabilidade, nem muito menos efetua os recolhimentos dos tributos devidos. Reiteradamente, o sujeito passivo não vem efetuando o recolhimento, o que se constatou para os anos-calendário de 2007 à 2016.

Tal prática reiterada de infração à legislação tributária leva à simples conclusão de que o sujeito passivo, dolosamente, tenta impedir ou retardar o recolhimento do IRPJ e da CSLL, incidindo nas hipóteses preconizadas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 e, portanto, está sujeito, com relação a esta infração à multa de 150% sobre a infração mencionada.

Registre-se que, em cumprimento à Portaria RFB nº 2.439/2010, formaliza-se, ainda, Representação Fiscal para Fins Penais - RFFP, através do processo administrativo nº 10480.728359/2019-61.

Cientificada do lançamento em 13/08/2019 (fl. 76), a interessada apresentou impugnação em 30/08/2019, pedindo a desconstituição do lançamento. Para tanto, em resumo, argumentou que:

- "o Relatório Fiscal que é parte integrante do Auto de Auditor Fiscal está rasurado, impedindo a Recorrente de ter uma total compreensão acerca dos fundamentos que levaram a sua autuação."
- "Ilustre Auditor Fiscal não considerou as receitas que foram devidamente declaradas pela Recorrente, o que fez com que considerasse que a TOTALIDADE das receitas não tinham sido escrituradas e nem declaradas ao Fisco. Logo, a multa não poderia ter sido agravada para 150% (cento e cinquenta por cento) sem considerar as receitas já declaradas."

- "ao considerar a totalidade das notas fiscais emitidas pela Recorrente como sendo objeto de tributação, terminou por considerar as notas fiscais de REEMBOLSOS DE DESPESAS na composição da base de cálculo dos tributos federais, contrariando as orientações da Receita Federal proferida em favor da Recorrente nos Autos do Processo Administrativo n.º 19647.004999/2006-92 (Doc. 01)."

- "o Auditor Fiscal não considerou que quando a Recorrente atua apenas intermediando mão-de-obra que não se enquadra na condição de empregados, ou seja, aqueles trabalhadores enquadrados no FPAS 655, a base de cálculo deve ser restrita a sua comissão pela intermediação desses trabalhadores, nos termos da Súmula/STJ n.º 524."

- houve cobrança de tributo e multa com efeito confiscatório.

É o relatório do necessário.

Acórdão da DRJ (e-fls. 112 e ss, n. 09-73.070 - 1ª Turma da DRJ/JFA) julgou procedente em parte a impugnação, recorrendo de ofício ao CARF. Assim dispôs em ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/03/2016, 30/06/2016, 30/09/2016, 31/12/2016

IRPJ. CSLL. LUCRO PRESUMIDO. LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA. BASE DE CÁLCULO. VALORES DESTINADOS A PAGAMENTO DE SALÁRIOS DOS TRABALHADORES TEMPORÁRIOS E ENCARGOS SOCIAIS A ELES RELATIVOS.

A receita bruta da pessoa jurídica que fornece mão de obra contratada temporariamente é o total contratado com os tomadores de serviços, incluindo-se os valores discriminados em nota fiscal relativos a salários, encargos trabalhistas, taxa administrativa, inclusive benefícios concedidos aos trabalhadores pela empresa de trabalho temporário e cobrados da empresa locatária da mão de obra.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

A multa de ofício no percentual de 75% deve ser duplicada quando verificada a ocorrência de um dos casos previstos nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, comprovando-se, no caso concreto, o intuito doloso do sujeito passivo.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/03/2016, 30/06/2016, 30/09/2016, 31/12/2016

LANÇAMENTO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Está afastada a hipótese de nulidade quando o lançamento, realizado por autoridade competente, atende a todos os requisitos formais e possibilita ao sujeito passivo o pleno exercício do direito de defesa.

PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. VINCULAÇÃO.

Falece competência à autoridade julgadora para apreciação de aspectos relacionados com a constitucionalidade ou legalidade de normas tributárias, devendo, no julgamento de primeira instância, serem observadas normas legais e regulamentares, bem assim o entendimento da Receita Federal expresso em atos normativos.

INTIMAÇÃO E CIÊNCIA. ESCRITÓRIO DO PROCURADOR. IMPOSSIBILIDADE.

No processo administrativo fiscal, a intimação deve obedecer às disposições do Decreto nº 70.235/72, devendo, quando por via postal, ser endereçada ao domicílio fiscal do sujeito

passivo e, quando pessoal, ser realizada na pessoa do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto.

Cientificado em 31/03/2020 (e-fl. 131), o sujeito passivo apresentou recurso voluntário em 08/04/2020 (e-fl. 133), em que repete seus reclamos trazidos na impugnação. Aduzindo:

- a Recorrente esclarece que a Administração Pública vem, por reiteradas vezes, negando o direito sepultado em DECISÕES JUDICIAIS TRANSITADAS EM JULGADO EM FAVOR DA CONTRIBUINTE (e não de terceiros), que lhe asseguraram o direito de contabilizar como sendo sua receita bruta decorrente da atividade de LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA, apenas a sua TAXA ADMINISTRATIVA. No ano de 2006, a Recorrente propôs a AÇÃO ORDINÁRIA N.º 2006.83.00.008634-6, visando obter o reconhecimento do direito de contabilizar como sendo sua receita bruta, para fins de determinar a base de cálculo de tributos federais, apenas a sua Taxa Administrativa. (...)

- Posteriormente e para não restar dúvidas acerca do direito que milita em seu favor, no dia 13.07.2010, a Recorrente propôs a AÇÃO DECLARATÓRIA C/C AÇÃO ORDINÁRIA DE REPETIÇÃO DO INDÉBITO, tombada sob o n.º 0009554-60.2010.4.05.8300, distribuída para a 9ª Vara Federal da Seção Judiciária do Estado de Pernambuco, que apesar de ter sido extinta sem o julgamento de mérito na 1ª Instância, o Egrégio Tribunal Regional Federal assim se manifestou:

“TRIBUTÁRIO. COFINS. PIS. RECOLHIMENTO NOS TERMOS DA LEI COMPLEMENTAR Nº 70/91 E LEI Nº 9.715/98 TENDO EM VISTA A DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718/98 (ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO). PESSOA JURÍDICA TRIBUTADA PELO IMPOSTO DE RENDA COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO. INAPLICABILIDADE DOS ARTIGOS 1º A 6º, DA LEI Nº 10.637/02, E ARTIGOS 1º A 8º, DA LEI Nº 10.833/03. REPETIÇÃO DE INDÉBITO ATRAVÉS DE COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. CORREÇÃO MONETÁRIA. APLICAÇÃO DO ART. 170-A, DO CTN.

1. Parte que pleiteou que fosse declarado o direito de apurar a base de cálculo da COFINS e do PIS com base na Lei Complementar nº 70/91 e Lei nº 9.715/98, tendo em vista a declaração de inconstitucionalidade, e de ilegalidade, do § 1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98 proclamada pelo STF e pelo STJ, assim como a repetição dos valores que entende que foram indevidamente recolhidos.

(...)

AINDA PRELIMINARMENTE, a Recorrente esclarece que é detentora de DECISÃO ADMINISTRATIVA proferida pela própria Receita Federal, nos Autos do Processo n.º 19647.004999/2006-92 já anexado à Impugnação, que assim determinou, in verbis: (...)

(...)

- o RELATÓRIO FISCAL que é parte integrante do Auto de Infração, mais especificamente nas fls. 31 e 32, vê-se que os mesmos se encontram RASURADOS, portanto, ilegíveis. Tal fato, confirma a nulidade do Auto de Infração, em virtude das disposições contidas no art. 2º do Decreto n.º 70.235/74.

(...)

o Auditor Fiscal considerou que a totalidade das receitas auferidas teriam deixado de ser declaradas, o que não corresponde à realidade dos fatos.

(...)

O que existe no caso em questão é um questionamento acerca da conceituação entre ENTRADAS e RECEITA TRIBUTÁVEL. Entende o Ilustre Auditor Fiscal que a totalidade de ingresso de recursos financeiros na Recorrente representa sua RECEITA TRIBUTÁVEL, o que de fato não é o caso. Na verdade, como vem sendo defendido pela Recorrente há anos, a mesma aufere:

- Receita de prestação de serviços próprios;
- Receita obtida em resultados em conta alheia (comissão).

(...)

A partir do momento em que o Auditor Fiscal considerou que TODAS as Notas Fiscais teriam sido emitidas e que deveriam ser objeto de tributação, terminou por afrontar as orientações recebidas da própria Receita Federal, nos Autos do Processo n.º 19647.004999/2006-92 já anexado à Impugnação, *in verbis*:

(...)

- a base de cálculo apurada pelo Recorrido está errada, implicando a nulidade total do Auto de Infração.

(...)

- o Auto de Infração em testilha é nulo, por ter considerado a base de cálculo reduzida (12 %) para fins de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL e ter determinado a base de cálculo majorada (32 %) para fins de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ.

(...)

- a base de cálculo que vem sendo imposta pelo Auditor Fiscal, para determinar o valor dos tributos federais não condiz com a realidade da Recorrente, posto que, vem levando em consideração que a receita bruta é o somatório dos valores brutos das suas notas fiscais, sem levar em consideração a natureza jurídica das verbas que compõem cada nota fiscal.

(...)

- A Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que exerce a atividade de prestação de serviços, mantendo vínculo com:

- EMPREGADOS, sujeitos às normas da Consolidação das Leis Trabalhistas – CLT;
- TRABALHADORES TEMPORÁRIOS, sujeitos aos ditames da Lei n.º 6.019/74.

(...)

- o Superior Tribunal de Justiça – STJ submeteu à matéria a apreciação por diversas vezes, tendo pacificado o tema com o advento da Súmula/STJ n.º 524, publicada no Diário da Justiça Eletrônico de 27.04.2015, que assim dispôs:

“No tocante à base de cálculo, o ISSQN incide apenas sobre a taxa de agenciamento quando o serviço prestado por sociedade empresária de trabalho temporário for de intermediação, devendo, entretanto, englobar também os valores dos salários e encargos sociais dos trabalhadores por ela contratados nas hipóteses de fornecimento de mão de obra.”

(...)

- Em virtude do referido entendimento jurisprudencial, o Poder Executivo editou o novo regulamento da Lei n.º 6.019/74, qual seja o Decreto n.º 10.060/2019, que em seu art. 11 assim determinou:

“Art. 11. A empresa de trabalho temporário fica obrigada a discriminar, separadamente, em nota fiscal os valores pagos a título de obrigações trabalhistas e fiscais e a taxa de agenciamento de colocação à disposição dos trabalhadores temporários.”

Do exposto, vê-se que foi determinado que as empresas de agenciamento de mão-de-obra temporária fizessem a separação dos valores pertencentes aos trabalhadores temporários e encargos sociais, do valor cobrado a título de taxa de agenciamento. Visando pôr fim a quaisquer dúvidas acerca da natureza jurídica da atividade exercida pela Recorrente, o Poder Executivo tratou de deixar expresso o seguinte:

“Art. 32. Para a prestação de serviços de colocação de trabalhadores temporários à disposição de outras empresas, é obrigatória a celebração de contrato escrito entre a empresa de trabalho temporário e a empresa tomadora de serviços ou cliente, do qual constarão expressamente:

(...)

IV - o valor estabelecido para a prestação de serviços; e(...)

§ 1º O valor da prestação de serviços a que se refere o inciso IV do caput consiste na taxa de agenciamento da prestação de serviço de colocação à disposição de trabalhadores temporários.”

(...)

- A.9) DA COBRANÇA DE VERBAS REMUNERATÓRIAS EM DOCUMENTOS FISCAIS EMITIDAS PELO CONTRIBUINTE NÃO PODEM SER CONSIDERADOS “RECEITA PRÓPRIA”: Caso muito semelhante àquele tratado no presente Recurso Voluntário, versa sobre a tributação dos bares e restaurantes. Isto porque, esses estabelecimentos, por imposição legal, sempre foram obrigados a incluir o valor das GORJETAS na composição das suas notas fiscais.

(...)

- a atividade exercida pela Recorrente – agenciamento de mão-de-obra – é uma prestação de serviços que a faz agir como intermediadora entre a tomadora do serviço e o terceiro a ser contratado.

(...)

- a Recorrente, mais uma vez, ressalta que existe os contratos de terceirização de serviços, que em nada se confundem com o agenciamento de mão-de-obra temporária.

(...)

- A OFENSA AOS PRINCÍPIOS NORTEADORES DO DIREITO TRIBUTÁRIO – LEGALIDADE / TIPICIDADE / IGUALDADE / ISONOMIA / VEDAÇÃO AO CONFISCO E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA / COMPETÊNCIA RESIDUAL DA UNIÃO FEDERAL:

(...)

- A.15) DA APLICAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA – STJ EXISTENTE SOBRE A MATÉRIA:

(...)

AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL N.º 113.485-SC

(...)

- a Recorrente realiza duas atividades diferentes, quais sejam:

- a LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA ESPECIALIZADA E TEMPORÁRIA de seus empregados (FPAS 515);
- o AGENCIAMENTO/INTERMEDIÇÃO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA de não-empregados (FPAS 655).

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

LEI N.º 8.981/95

“Art. 31. 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.”

VOTO

Lizandro Rodrigues de Sousa – relator

O recurso voluntário é tempestivo. Atendidos os demais requisitos de admissibilidade, dele conheço.

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão da DRJ que confirmou lançamentos, ano-calendário de 2016, devido à falta de contabilização e pagamento de tributos federais (IRPJ/CSLL) de rendimentos referentes a Locação de Trabalho Temporário. Observou-se que a empresa apresentou a ECF e a ECD zerada, sem nenhum movimento, antes da ciência do Termo de Início de Fiscalização. Na análise verificou-se a não declaração em DCTF e o não recolhimentos dos débitos de IRPJ e da CSLL. Para o período em análise - ano-calendário 2016 - a empresa optou como forma de tributação do lucro o '*Lucro Presumido*'. Constatou-se a prática da Recorrente de tributar apenas uma parte da Receitas de Serviços desde o ano-calendário 2007, pois foram lavrados os seguintes Autos de Infrações de IRPJ e CSLL: Processo nº 10480.723072/2010-15 (P.A. 01/01/2007 à 31/12/2008); Processo nº 10480.729783/2013-38 (P.A. 01/01/2009 à 31/12/2010); Processo nº 10480.729070/2014-55 (P.A. 01/01/2011 à 31/12/2011); Processo nº 10480.726176/2016-72 (P.A. 01/01/2012 à 31/12/2012) e 10480.727220/2017-39 (P.A. 01/01/2013 à 31/12/2013). Por isso, o crédito tributário perfez o montante de R\$ 7.120.037,25, incluídos multa qualificada no percentual de 150%.

Preliminar de Nulidade

Preliminarmente, a Recorrente alega que o RELATÓRIO FISCAL, que é parte integrante do Auto de Infração, mais especificamente nas fls. 31 e 32, trazem termos RASURADOS, portanto, ilegíveis. Tal fato, confirmaria a nulidade do Auto de Infração, em virtude das disposições contidas no art. 2º do Decreto n.º 70.235/74.

Dispõe o art. 2º do Decreto n.º 70.235/74:

Art. 2º Os atos e termos processuais, quando a lei não prescrever forma determinada, conterão somente o indispensável à sua finalidade, sem espaço em branco, e sem entrelinhas, rasuras ou emendas não ressalvadas.

Mais especificamente, também dispõe os artigos 59 e 60 do Decreto n.º 70.235/74:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

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

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Medida Provisória nº 367, de 1993)

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Conforme artigos 59 e 60 retromencionados, entendo que só caberia a declaração de nulidade do lançamento se houvesse preterição do direito de defesa inserta na peça inicial (lançamento). Se as rasuras contidas no TVF impedissem o contribuinte de conhecer de qual fato deveria se defender, obviamente restaria nulo o lançamento. Visto de outra forma, caso a parte rasurada possa ser expurgada sem prejuízo do ato regularmente produzido, não há nulidade formal. Se este é suficiente para a fundamentação do feito fiscal, o procedimento poderá ser confirmado. Ou seja, a declaração de nulidade de qualquer ato só se impõe no caso de associado a ele estar algum prejuízo concreto para as partes (MICHELIS, Gilson Wessler, 2005).

No mesmo sentido, infere-se do contido nos arts. 282 e 283 do CPC, de aplicação subsidiária ao processo administrativo fiscal, que não há que se falar em cerceamento do direito de defesa se ausente a demonstração de prejuízo concreto à parte.

Reproduzo a seguir todo o TVF, para dar destaque à parte rasurada, e analisar se, mesmo expurgando a parte rasurada, a integridade da acusação se mantém.

1 - DOS FATOS E CIRCUNSTÂNCIAS VERIFICADOS

A fiscalização na Empresa Pleno Consultoria iniciou-se em 15/03/2019, com ciência por meio digital através do DTE (Domicílio Tributário Eletrônico) em 18/03/2019, por Abertura de Mensagem, quando este foi intimado a apresentar os documentos e arquivos digitais necessários à realização dos procedimentos fiscais, bem como informado de que o acesso aos seus livros contábeis, em meio digital, seria feito diretamente ao repositório nacional do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED, conforme previsão da Instrução Normativa da RFB nº 787/2007.

Observou-se que a empresa apresentou a ECF e a ECD zerada, sem nenhum movimento.

Em 01/04/2019 a Pleno Consultoria solicitou prorrogação de prazo de 30 dias para atender a intimação, sendo o prazo prorrogado até 31/04/2019; em 26/04/2019 a empresa solicitou nova prorrogação de prazo para mais 30 dias, ficando o mesmo prorrogado até 31/05/2019. Em 30/05/2019 a empresa retificou a ECF e a ECD.

Finalmente, a empresa retificou a ECF e a ECD e atendeu a intimação. posteriormente a empresa foi intimada a apresentar:

Demonstrativo das Receitas de Vendas de Serviços com fornecimento de material e as Receitas de Vendas de Serviços sem fornecimento de material.

Documento assinado digitalmente. Para ser consultado pelo código de localização A108.0819.08182.4315 no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx> consulte a página de autenticação no final deste documento.

Esse demonstrativo foi atendido, ocasião em que a Pleno informou **Receitas de Serviços de R\$ 36.288.403,08**.

Para o período em análise - ano-calendário 2016 - a empresa optou como forma de tributação do lucro o 'Lucro Presumido', apurando trimestralmente o IRPJ e a CSLL, de acordo com os parâmetros de tributação informados no Registro 0010 da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), transmitida em 30/05/2019, recibo: arquivo recibo n° 2B1E7D06BC97E1051964A88E1F26C813007FAF76-6.

Na análise verificamos a não declaração em DCTF e o não recolhimentos dos débitos de IRPJ e da CSLL apurados na ECF. **Observamos ainda que a Pleno Consultoria teve Receita Total Anual de Serviços de R\$ 36.288.403,08 e só declarou R\$ 2.755.582,22 na ECF**; no 4º trimestre teve também "Demais Receitas e Ganho de Capital" de R\$ 535.461,51 declarada na ECF.

A Pleno Consultoria é uma empresa de Locação de Trabalho Temporário e como tal, resolveu criar uma legislação própria tributando apenas parte da Receitas de Serviços.

Essa prática de tributar apenas uma parte da Receitas de Serviços vem desde o ano-calendário 2007, foram lavrados os seguintes Autos de Infrações de IRPJ e CSLL: Processo n° 10480.723072/2010-15 (P.A. 01/01/2007 à 31/12/2008); Processo n° 10480.729783/2013-38 (P.A. 01/01/2009 à 31/12/2010); Processo n° 10480.729070/2014-55 (P.A. 01/01/2011 à 31/12/2011); Processo n° 10480.726176/2016-72 (P.A. 01/01/2012 à 31/12/2012) e 10480.727220/2017-39 (P.A. 01/01/2013 à 31/12/2013).

Como houve prática reiterada de tributar apenas parte das Receitas de Serviços, foi qualificada a Multa de Ofício.

2 - DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO PARA ESSA INFRAÇÃO:

Veja-se o que dispõem os arts. 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502/1964:

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

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Como se verifica, a Fiscalizada, apesar de já ter tido cinco ações fiscais anteriores em que se constituiu o IRPJ e a CSLL devida, como já se demonstrou acima, e de já ter sido cobrada a sonegação fiscalmente por se omitir o registro de algumas pelo CARF, <https://carf.receita.fazenda.gov.br/eca/CarfPublico/login.aspx>, não apresentou assistência em 2016, portanto, não reconheceu o total dessas receitas em sua contabilidade, nem muito menos efetuou o recolhimento dos tributos devidos. Reiteradamente, o sujeito passivo não vem efetuando o recolhimento, o que se constatou para os anos-calendário de 2007 à 2016. Tal prática reiterada de infração à legislação tributária leva à simples conclusão de que o sujeito passivo, dolosamente, tenta impedir ou retardar o recolhimento do IRPJ e da CSLL, incidindo nas hipóteses preconizadas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502/1964 e, portanto, está sujeito, com relação a esta infração **à multa de 150% sobre a infração mencionada.**

Registre-se que, em cumprimento à Portaria RFB n° 2.439/2010, formaliza-se, ainda, *Representação Fiscal para Fins Penais* - RFFP, através do processo administrativo n° 10480.728359/2019-61.

3 - APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL:

Com base nas Receitas de Prestações de Serviços fornecidas pela empresa apuramos os IRPJ e as CSLL a Pagar abaixo, salientamos que não houve declarações em DCTF de IRPJ e da CSLL para o ano-calendário 2016:

P. de apuração	IRPJ À PAGAR	CSLL À PAGAR
1º TRIMESTRE/2016	491.526,53	130.203,61
2º TRIMESTRE/2016	410.624,89	115.614,65
3º TRIMESTRE/2016	473.725,76	125.003,81
4º TRIMESTRE/2016	669.102,42	190.522,73
TOTAL	2.044.979,58	561.344,58

4 - CONSIDERAÇÕES FINAIS

A primeira rasura impede a leitura do nome completo do Demonstrativo das Receitas de Vendas de Serviços com fornecimento de Material..., constante de intimação prévia,

conforme é informado no próprio TVF, no procedimento de fiscalização. Entendo que não há prejuízo para a defesa, neste ponto.

A segunda rasura ocorreu durante a fundamentação da qualificação da multa. Impede a leitura completa à referência às cinco fiscalizações anteriores, já referidas no mesmo TVF. Ou seja, trata-se de informação já contida no TVF, mas que foi repetida para fundamentar a qualificação da multa. A informação (prévia) já contida dispôs, sem rasuras:

Essa prática de tributar apenas uma parte da Receitas de Serviços vem desde o ano-calendário 2007, foram lavrados os seguintes Autos de Infrações de IRPJ e CSLL: Processo nº **10480.723072/2010-15** (P.A. 01/01/2007 à 31/12/2008); Processo nº **10480.729783/2013-38** (P.A. 01/01/2009 à 31/12/2010); Processo nº **10480.729070/2014-55** (P.A. 01/01/2011 à 31/12/2011); Processo nº **10480.726176/2016-72** (P.A. 01/01/2012 à 31/12/2012) e **10480.727220/2017-39** (P.A. 01/01/2013 à 31/12/2013).

Constou ainda do TVF:

Como houve prática reiterada de tributar apenas parte das Receitas de Serviços, foi qualificada a Multa de Ofício.

2 - DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO PARA ESSA INFRAÇÃO:

Adicione-se que a Recorrente veio aos autos e defendeu-se exatamente das imputações: omissão de receitas obtidas de locação de mão de obra e qualificação da multa. No caso, a Recorrente refuta a reiteração e a im procedência da qualificação nos seguintes termos:

A.3) DA INEXISTÊNCIA DE “SONEGAÇÃO FISCAL” – DIFERENÇA ENTRE CLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTÁVEL E ENTRADA (NÃO TRIBUTÁVEL) – SUPRESSÃO DE INFORMAÇÃO:

Defende o Ilustre Auditor Fiscal que a Recorrente teria incorrido em **CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL**, o que implicaria na majoração de multa para 150% (cento e cinquenta por cento) do valor do imposto apurado.

Dúvidas não restam de que **SONEGAÇÃO FISCAL** não há, uma vez que todas as **ENTRADAS** auferidas pela Recorrente encontram-se devidamente registradas e escrituradas.

O que existe no caso em questão é um questionamento acerca da conceituação entre **ENTRADAS** e **RECEITA TRIBUTÁVEL**.

Entende o Ilustre Auditor Fiscal que a totalidade de ingresso de recursos financeiros na Recorrente representa sua **RECEITA TRIBUTÁVEL**, o que de fato não é o caso.

Na verdade, como vem sendo defendido pela Recorrente há anos, a mesma aufer:

- Receita de prestação de serviços próprios;
- Receita obtida em resultados em conta alheia (comissão).

Na primeira hipótese, a receita é representada pela totalidade dos ingressos financeiros auferidos pela Recorrente.

Já na segunda hipótese, a receita é representada pela sua comissão. Dai a existência da divergência apurada pelo Auditor Fiscal.

No entanto, urge esclarecer que todas as entradas (receitas tributáveis e não tributáveis) são lançadas na escrita fiscal da Recorrente, não havendo o que se falar em **SONEGAÇÃO FISCAL**.

Desta forma, entendo que não há a nulidade formal requerida.

Das decisões judiciais e administrativas

Em sua defesa, a Recorrente invoca o exemplo de opiniões doutrinárias e de decisões judiciais ou administrativas, não raro argumentando como se o entendimento nelas expresso fosse de observância compulsória.

Contudo, é desnecessário dizer que a opinião de qualquer autor, por mais alta que seja sua reputação, não impede que dele se divirja. Mais importante ainda é que tanto na doutrina como na jurisprudência raramente se produzem opiniões e decisões uniformes e homogêneas acerca dum mesmo assunto, de modo que a cada parte em disputa sempre é possível selecionar aquelas que mais lhe convierem.

E ainda que a respeito de determinado tema se tenha realmente formado consenso no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ou no Judiciário, a autoridade julgadora administrativa não está obrigada a adotar tal entendimento, salvo, por óbvio, quando em relação a ela tiver efeito vinculante – o que não é o caso, frise-se bem, de nenhuma das decisões invocadas.

Destaco abaixo algumas das jurisprudências citadas por trazerem a Recorrente como parte. Mas, destaco que não há a coincidência entre causa de pedir e do pedido inserto, com os dos presentes autos, razão pela qual não se aplica aqui o decidido lá. Os tributos lá são diversos do IRPJ/CSLL tratado aqui. Os períodos tratados na jurisprudência citada também são diversos do ano calendário 2016. E friso que nenhuma tem efeito vinculante.

AÇÃO ORDINÁRIA N.º 2006.83.00.008634-6:

Aduz a Recorrente:

No ano de 2006, a Recorrente propôs a **AÇÃO ORDINÁRIA N.º 2006.83.00.008634-6**, visando obter o reconhecimento do direito de contabilizar como sendo sua receita bruta, para fins de determinar a base de cálculo de tributos federais, apenas a sua Taxa Administrativa.

Depois de longa discussão judicial, o Egrégio Tribunal Regional Federal da 5ª Região assim decidiu:

“TRIBUTÁRIO. RECÁLCULO DE DÉBITOS INCLUIDOS NO PAES. LEI Nº 10.684/03. PIS. COFINS. LEI Nº 9.718/98. EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. INCLUSÃO DE JUROS. DECRETO Nº 22.626/33. NÃO APLICAÇÃO. RESTITUIÇÃO. PRESCRIÇÃO. LEI COMPLEMENTAR 118/05. APLICAÇÃO.- Ação ajuizada com o fito de condenar a parte ré (Fazenda Nacional) a proceder à retificação de débitos que o contribuinte possui a título de contribuições ao PIS e COFINS e que se encontram consolidados no PAES, instituído pela Lei nº 10.684/03.- Empresa apelante que atua no ramo de prestação de serviços de agenciamento de mão-de-obra temporária e que pleiteia o recálculo do parcelamento nos seguintes termos: a) a base de cálculo da COFINS e do PIS da autora, ora apelante, deve ser restrita à Taxa Administrativa, não devendo incidir sobre o valor bruto das notas fiscais, ao argumento de que os reembolsos de despesas, os encargos sociais e previdenciários, assim como as remunerações dos trabalhadores locados não constituem receita para a autora, mas verdadeiras entradas; b) não deveria incidir Taxa de Juros a Longo Prazo (TJLP) nas prestações vincendas do PAES sem que tenha sido configurado o atraso do pagamento da prestação, sob pena de ocorrência de anatocismo.- A 1ª Seção do STJ, na apreciação do ERESP 435.835/SC, Rel. p/ o acórdão Min. José Delgado, julgado em 24.03.2004, cf. Inf. de Jurisprudência do STJ n. 203, de 22 a 26 de março de 2004, revendo a orientação até então dominante, firmou entendimento no sentido de que o prazo prescricional para o ajuizamento de ação de

repetição de indébito, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, é de cinco anos, tendo como marco inicial a data da homologação do lançamento, que, sendo tacita, ocorre no prazo de cinco anos do fato gerador. Considerou-se ser irrelevante, para efeito da contagem do prazo prescricional, a causa do recolhimento indevido (v.g., pagamento a maior ou declaração de inconstitucionalidade do tributo pelo Supremo), eliminando-se a anterior distinção entre repetição de tributos cuja cobrança foi declarada inconstitucional em controle concentrado e em controle difuso, com ou sem edição de resolução pelo Senado Federal, mediante a adoção da regra geral dos "cinco mais cinco" para a totalidade dos casos.- Por ocasião do julgamento do EREsp 327.043/DF, a Primeira Seção daquela Corte se manifestou no sentido de que os efeitos retroativos previstos na LC 118/05 devem ser limitados às ações ajuizadas após a vacatio legis de 120 dias prevista no referido dispositivo.- Tendo em vista que a LC nº 118/05 foi publicada em 09/02/2005, a incidência da norma em tela opera-se apenas a partir de 09/06/2005. Considerando que a presente ação foi ajuizada em 28/06/2006, infere-se que o prazo prescricional quinquenal a ser aplicado deve ser o novo prazo estipulado no artigo 3º da referida lei complementar, que deu nova redação ao artigo 168, inciso I do CTN e que considera extinto o crédito tributário, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do artigo 150 do CTN.- Uma vez que a presente demanda foi ajuizada em 28/06/2006, do montante a compensar, devem ser excluídas as parcelas recolhidas fora do quinquênio que antecede ao ajuizamento da ação, vale dizer, anteriores a 28/01/2001, visto que inegavelmente atingidas pela prescrição.- O STF reconheceu a inconstitucionalidade do parágrafo 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, que definia a base de cálculo do PIS e COFINS como sendo o faturamento correspondente à receita bruta da pessoa jurídica, independentemente do tipo de atividade exercida pela pessoa jurídica e da classificação contábil adotada para as receitas (REs 357950, 390840, 358273 e 346084).- Os valores que as empresas tomadoras de serviço repassam às empresas de trabalho temporário para o pagamento dos salários dos trabalhadores e dos respectivos encargos sociais não constituem receita destas empresas, não integrando a base de cálculo da COFINS e da contribuição para o PIS.- A opção pelo Parcelamento Especial - PAES constitui faculdade do sujeito passivo que, ao aderir ao referido programa, o faz segundo as condições impostas. A inclusão no parcelamento não resulta, pois, de imposição legal, mas de opção do contribuinte com o fito de regularizar sua situação fiscal.- O parcelamento do crédito tributário não afasta a incidência de juros e multa. Inteligência do art. 1º, § 6º, da Lei nº 10.684/03 c/c artigo 155-A do CTN.- A Súmula 121/STF veda a capitalização de juros convencionais previstos no Decreto 22.626/33, estando sua aplicação restrita a esse âmbito, no qual, a toda a evidência, não se compreendem os juros em matéria tributária, regidos por legislação específica, além do que não restou demonstrada a ocorrência de anatocismo.- Apelação parcialmente provida, apenas para que seja efetuada a retificação do parcelamento em tela, no sentido de que sejam afastados da base de cálculo da COFINS e do PIS os valores que as empresas tomadoras de serviço repassaram às empresas de trabalho temporário para o pagamento dos salários dos trabalhadores e dos respectivos encargos sociais, com restituição dos valores recolhidos a maior pela apelante, acaso sejam superiores aos débitos que restarem no parcelamento, com incidência da taxa SELIC, nos termos da Lei nº 9.250/95, e observância do prazo prescricional de cinco anos, sendo atingidas as parcelas anteriores ao quinquênio que antecede a propositura da ação.”

A respeito infiro que não se discutiu a “base de cálculo de tributos federais”, mas somente das contribuições PIS/Cofins sobre fatos regidos pelo § 1º, do artigo 3º, da Lei 9.718/98.

Tais fatos deram-se antes de entrarem em vigor as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, observado o princípio da anterioridade nonagesimal e editadas sob a égide da Emenda Constitucional nº 20/98), que conceituaram o faturamento mensal como a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Ou seja, cuidou-se, na ação judicial citada, dos efeitos concretos (restituição) da legislação (substituídas pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003) declarada inconstitucional pelo STF referente àquelas contribuições: parágrafo 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98; tema bem diverso do tratado nos presentes autos.

AÇÃO DECLARATÓRIA C/C AÇÃO ORDINÁRIA DE REPETIÇÃO DO INDÉBITO, tombada sob o n.º 0009554-60.2010.4.05.8300.

Aduz a Recorrente:

Posteriormente e para não restar dúvidas acerca do direito que milita em seu favor, no dia 13.07.2010, a Recorrente propôs a AÇÃO DECLARATÓRIA C/C AÇÃO ORDINÁRIA DE REPETIÇÃO DO INDÉBITO, tombada sob o n.º 0009554-60.2010.4.05.8300, distribuída para a 9ª Vara Federal da Seção Judiciária do Estado de Pernambuco, que apesar de ter sido extinta sem o julgamento de mérito na 1ª Instância, o Egrégio Tribunal Regional Federal assim se manifestou:

“TRIBUTÁRIO. COFINS. PIS. RECOLHIMENTO NOS TERMOS DA LEI COMPLEMENTAR Nº 70/91 E LEI Nº 9.715/98 TENDO EM VISTA A DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718/98 (ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO). PESSOA JURÍDICA TRIBUTADA PELO IMPOSTO DE RENDA COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO. INAPLICABILIDADE DOS ARTIGOS 1º A 6º, DA LEI Nº 10.637/02, E ARTIGOS 1º A 8º, DA LEI Nº 10.833/03. REPETIÇÃO DE INDÉBITO ATRAVÉS DE COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. CORREÇÃO MONETÁRIA. APLICAÇÃO DO ART. 170-A, DO CTN.

1. Parte que pleiteou que fosse declarado o direito de apurar a base de cálculo da COFINS e do PIS com base na Lei Complementar nº 70/91 e Lei nº 9.715/98, tendo em vista a declaração de inconstitucionalidade, e de ilegalidade, do §1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98 proclamada pelo STF e pelo STJ, assim como a repetição dos valores que entende que foram indevidamente recolhidos.

2. “O prazo prescricional das ações de compensação/repetição de indébito, do ponto de vista prático, deve ser contado da seguinte forma: relativamente aos pagamentos efetuados a partir da vigência da Lei Complementar 118/2005 (09.06.05), o prazo para se pleitear a restituição é de cinco anos a contar da data do recolhimento indevido; e relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior, limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da novel lei complementar.”(AgRg no REsp 929887/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13.11.2007, DJ 29.11.2007, p.230). Entendimento pacificado pelo STJ no julgamento do REsp 1002932/SP, em sede de Recursos Repetitivos.

3. Roborando o entendimento acima esposado, o Plenário deste Tribunal, julgando a Arguição de Inconstitucionalidade na Apelação Cível nº 419228/PB, também sedimentou, desde setembro de 2008, o entendimento de que a nova interpretação dada ao art. 168, do Código Tributário Nacional –CTN, através do art. 3º, da Lei

Complementar nº 118/05, somente teria eficácia prospectiva, declarando a Inconstitucionalidade da segunda parte do art. 4º, do mesmo diploma legal.

4. O colendo Supremo Tribunal Federal, ao analisar, em sede de Repercussão Geral, as alterações da Lei 9.718, de 1998, declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º da lei referida, por considerar que o ordenamento jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente (Repercussão Geral por questão de Ordem no Recurso Extraordinário nº 585.235-MG).

5. Posteriormente à EC 20/98, foram editadas as Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03, que conferiram nova disciplina jurídica ao PIS/PASEP e a COFINS. Referidas legislações, entretanto, determinaram expressamente a não submissão das pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido, aos artigos 1º a 6º, da Lei nº 10.637/02, e artigos 1º a 8º, da Lei nº 10.833/03.

6 Autor que logrou comprovar, através de recibo de entrega de declaração de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica –IRPJ, que foi tributado pelo imposto de renda com base no lucro presumido em um determinado período, de modo que, no tocante à base de cálculo do PIS e da COFINS, lhe devem ser aplicadas, respectivamente, as previsões da Lei nº. 9.715/98 e da LC nº. 70/91.

7, Os valores repetidos devem ser atualizados pelo Manual de Cálculos da Justiça Federal, na medida em que contempla os diversos índices legais de atualização monetária a serem aplicados.

8. O egrégio STJ, no âmbito da Primeira Seção, órgão regimentalmente competente para analisar questões atinentes ao direito tributário, é firme quanto à aplicação, para fins de compensação, da lei em vigor ao tempo do ajuizamento da ação (REsp 853.903/SP).

9. Os valores indevidamente recolhidos, somente poderão ser compensados com débitos alusivos a tributos dessa mesma espécie, face à previsão constante no parágrafo único do art. 26 da Lei nº 11.457/07, que vedou a aplicação da autorização constante do art. 74, da Lei nº 9.430/96 às contribuições previstas no art. 11, § único, alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’, da Lei nº 8.212/91.

Incidência do disposto no artigo 170-A, do CTN, que vedou a compensação antes do trânsito em julgado da sentença, uma vez que o presente “writ” foi ajuizado já na vigência da Lei Complementar nº 104/01, devendo-se observar os dispositivos postos na referida norma.

Apelação provida. Inversão do ônus da sucumbência. Honorários advocatícios arbitrados em 2.000,00 (dois mil reais), com fulcro no art. 20, §4º, do CPC.”

A citada decisão também está sob o manto da COISA JULGADA FORMAL e MATERIAL, que assegurou o direito da Recorrente contabilizar como sendo sua receita bruta, apenas a TAXA ADMINISTRATIVA.

A respeito infiro o mesmo já destacado acima: que não se discutiu a “base de cálculo de tributos federais” de forma ampla, mas somente das contribuições PIS/Cofins sobre fatos regidos pelo § 1º, do artigo 3º, da Lei 9.718/98. Tais fatos deram-se antes de entrarem em vigor as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, observado o princípio da anterioridade nonagesimal e editadas sob a égide da Emenda Constitucional nº 20/98), que conceituaram o faturamento mensal como a receita

bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Ou seja, cuidou-se, na ação judicial citada, dos efeitos concretos (restituição) da legislação (substituídas pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003) declarada inconstitucional pelo STF referente àquelas contribuições: parágrafo 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98;

Processo administrativo n.º 19647.004999/2006-92

Aduz a Recorrente:

AINDA PRELIMINARMENTE, a Recorrente esclarece que é detentora de DECISÃO ADMINISTRATIVA proferida pela própria Receita Federal, nos Autos do Processo n.º 19647.004999/2006-92 já anexado à Impugnação, que assim determinou, in verbis:

“Analisando as notas fiscais apresentadas pelo contribuinte verificamos que nelas consta apenas o valor bruto da nota. Anexo a estas notas encontra-se um demonstrativo de faturamento no qual estão discriminados os valores relativos a salário pagos, encargos sociais, impostos e taxa de serviço. Além disso, constam da relação da Declaração de Serviços e das planilhas diversas notas fiscais emitidas pela empresa, cuja descrição do ISS consta como operações isentas e cujas cópias das notas fiscais não foram fornecidas.

Dos itens acima descritos, tivemos de confirmar a que se referiam os itens relativos às notas fiscais não enviadas e aos impostos que constam discriminados nas notas fiscais. Assim, entramos em contato telefônico com a Sra. Anne Carvalho que informou que as notas fiscais não enviadas que constam da DS e das planilhas referem-se unicamente aos reembolsos de Vale-transporte e Vale-refeição que algumas pessoas não admitem que sejam informados conjuntamente com os outros encargos. Com relação aos impostos ela informa que estes são os impostos que normalmente incidem sobre as notas fiscais e receitas da empresa como PIS, COFINS, ISPJ, CSLL, ISS.

De acordo com as informações obtidas pudemos constatar que em relação às notas fiscais emitidas que constam como isentas, a própria informação constante da declaração de serviços já é suficiente para comprovar que não se tratam de notas fiscais de serviços normais, assim em relação a estas efetivamente não devem incidir o PIS e COFINS pois não foram sequer objeto de tributação para o ISS.”

Em que pese ser abordada, novamente em tópico próprio mais adiante, a Recorrente esclarece que o Auto de Infração objeto da presente ação, terminou contrariando uma determinação da própria Receita Federal em favor da contabilização das receitas da forma que foi feita pela contribuinte.

A respeito infiro o mesmo já destacado acima. Não se discutiu a “base de cálculo de tributos federais”, mas somente das contribuições PIS/Cofins sobre fatos regidos pelo § 1º, do artigo 3º, da Lei 9.718/98. Tais fatos deram-se antes de entrarem em vigor as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 (observado o princípio da anterioridade nonagesimal e editadas sob a égide da Emenda Constitucional nº 20/98), que conceituaram o faturamento mensal como a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Ou seja, cuidou-se dos efeitos concretos (restituição) da legislação (substituídas pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003) declarada inconstitucional pelo STF referente àquelas contribuições: parágrafo 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98; tema bem diverso do tratado nos presentes autos.

Mérito

A Recorrente afirma não ser verdade a afirmação dos autuantes de que “a totalidade das receitas auferidas teriam deixado de ser declaradas”.

Mas, como bem destacado no TVF, a empresa apresentou a ECF e a ECD zeradas, sem nenhum movimento. Somente em 30/05/2019 a empresa retificou a ECF e a ECD, quando não operavam os efeitos da espontaneidade (art. 7º do Decreto 70235/72). Lembrar que a fiscalização na Empresa Pleno Consultoria se iniciou em 15/03/2019. Mesmo assim, verificou-se “a não declaração em DCTF e o não recolhimentos dos débitos de IRPJ e da CSLL apurados na ECF.”.

E mesmo para a receita bruta informada durante a fiscalização a Recorrente defende que parte substancial de sua receita bruta não é tributável pelo lucro presumido. Nos seus termos:

Dúvidas não restam de que **SONEGAÇÃO FISCAL** não há, uma vez que todas as **ENTRADAS** auferidas pela Recorrente encontram-se devidamente registradas e escrituradas.

O que existe no caso em questão é um questionamento acerca da conceituação entre **ENTRADAS** e **RECEITA TRIBUTÁVEL**.

Entende o Ilustre Auditor Fiscal que a totalidade de ingresso de recursos financeiros na Recorrente representa sua **RECEITA TRIBUTÁVEL**, o que de fato não é o caso.

Na verdade, como vem sendo defendido pela Recorrente há anos, a mesma auferi:

- Receita de prestação de serviços próprios;
- Receita obtida em resultados em conta alheia (comissão).

Na primeira hipótese, a receita é representada pela totalidade dos ingressos financeiros auferidos pela Recorrente.

Já na segunda hipótese, a receita é representada pela sua comissão. Daí a existência da divergência apurada pelo Auditor Fiscal.

No entanto, urge esclarecer que todas as entradas (receitas tributáveis e não tributáveis) são lançadas na escrita fiscal da Recorrente, não havendo o que se falar em **SONEGAÇÃO FISCAL**.

A contribuinte é uma pessoa jurídica que se dedica ao fornecimento e administração de mão de obra temporária a terceiros, ficando sob sua competência o registro, os salários e os encargos dos trabalhadores contratados e alocados às empresas tomadoras desses serviços. Ressalto que não se tratou do agenciamento para que terceiro contrate candidatos a emprego. Tratou-se da cessão de pessoas já contratadas pela locadora. Neste sentido afirma a própria Recorrente: “*Diante dessa natureza jurídica peculiar, a Recorrente mantém vínculos com os citados TRABALHADORES TEMPORÁRIOS, bem como, com os seus EMPREGADOS PERMANENTES.*”

A contribuinte, no curso do ano calendário de 2016, optou pela apuração do imposto de renda de acordo com o método do lucro presumido. E defende que deva oferecer à tributação parcialmente o valor constante de suas notas fiscais de serviços, uma vez que considera como receita bruta apenas as rubricas correspondentes a taxas de serviços, excluindo o que chama de reembolso de salários e encargos trabalhistas...

A tese de que os valores faturados a título de salários e encargos, discriminados na nota fiscal sob a rubrica “Reembolso de Despesas”, representariam mero reembolso de despesas de seus clientes e que, desta forma, apenas o valor discriminado nos documentos fiscais a título de “serviços prestados” é que corresponderia a sua receita, não pode ser aceita.

A recorrente pretende que sejam excluídas as parcelas relativas aos salários dos empregados cedidos para a prestação de serviços de locação de mão de obra e os respectivos encargos previdenciários, defendendo que a tributação incida apenas sobre a parcela relativa à remuneração pelos serviços prestados.

A recorrente cita alguns precedentes jurisprudenciais que corroborariam sua tese, referente a PIS/Cofins. Ocorre que, mesmo para o PIS/Cofins, esta discussão foi solucionada pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, na sistemática de recursos repetitivos, de forma diversa ao previsto pelo Recorrente, ao apreciar o REsp nº 1.141.065/SC, conforme se extrai da sua ementa, *verbis*:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DESTINADAS AO CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. "FATURAMENTO" E "RECEITA BRUTA". LEIS COMPLEMENTARES 7/70 E 70/91 E LEIS ORDINÁRIAS 9.718/98, 10.637/02 E 10.833/03. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO QUE OBSERVA REGIMES NORMATIVOS DIVERSOS. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO DE LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA (LEI 6.019/74). VALORES DESTINADOS AO PAGAMENTO DE SALÁRIOS E DEMAIS ENCARGOS TRABALHISTAS DOS TRABALHADORES TEMPORÁRIOS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO.

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.

2. Isto porque a Primeira Seção, quando do julgamento do REsp 847.641/RS, perfilhou o entendimento no sentido de que:

"TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DESTINADAS AO CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO." FATURAMENTO E RECEITA BRUTA ". LEI COMPLEMENTAR 70/91 E LEIS 9.718/98, 10.637/02 E 10.833/03. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO QUE OBSERVA REGIMES NORMATIVOS DIVERSOS. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO DE LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA (LEI 6.019/74). VALORES DESTINADOS AO PAGAMENTO DE SALÁRIOS E DEMAIS ENCARGOS TRABALHISTAS DOS TRABALHADORES TEMPORÁRIOS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO.

1. A base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS é o faturamento, hodiernamente compreendido como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, vale dizer: a receita bruta da venda de bens e serviços, nas operações em conta própria ou alheia, e todas as demais receitas auferidas (artigo 1º, caput e § 1º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.8333/2003, editadas sob a égide da Emenda Constitucional nº 20/98).

2. A Carta Magna, em seu artigo 195, originariamente, instituiu contribuições sociais devidas pelos "empregadores" (entre outros sujeitos passivos), incidentes sobre a "folha de salários", o "faturamento" e o "lucro" (inciso I).

3. A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, que sucedeu o FINSOCIAL, é contribuição social que se enquadra no inciso I, do artigo 195, da Constituição Federal de 1988, incidindo sobre o "faturamento", tendo sido instituída e, inicialmente, regulada pela Lei Complementar 70/91, segundo a qual: (i) a exação era devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, (ii) sendo destinada exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social, e (iii) incidindo sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

4. As contribuições destinadas ao Programa de Integração Social - PIS e ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, por seu turno, foram criadas, respectivamente, pelas Leis Complementares nº 7/70 e nº 8/70, tendo sido recepcionadas pela Constituição Federal de 1988 (artigo 239).

5. A Lei Complementar 7/70, ao instituir a contribuição social destinada ao PIS, destinava-a à promoção da integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, definidas como as pessoas jurídicas nos termos da legislação do Imposto de Renda, caracterizando-se como empregado todo aquele assim definido pela Legislação Trabalhista. 6. O Programa de Integração Social - PIS, à luz da LC 7/70, era executado mediante Fundo de Participação, constituído por duas parcelas: (i) a primeira, mediante dedução do Imposto de Renda; e (ii) a segunda, com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento. 7. A Lei nº 9.718/98 (na qual foi convertida a Medida Provisória nº 1.724/98), ao tratar das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, estendeu o conceito de faturamento, base de cálculo das aludidas exações, definindo-o como a "receita bruta" da pessoa jurídica, por isso que, a partir da edição do aludido diploma legal, o faturamento passou a ser considerado a "receita bruta da pessoa jurídica", entendida como a totalidade das receitas auferidas, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. 8. Deveras, com o advento da Emenda Constitucional nº 20, em 15 de dezembro de 1998, a expressão "empregadores" do artigo 195, I, da Constituição Federal de 1988, foi substituída por "empregador", "empresa" e "entidade a ela equiparada na forma da lei" (inciso I), passando as contribuições sociais pertinentes a incidirem sobre: (i) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (ii) a receita ou o faturamento; e (iii) o lucro.

9. A base de cálculo da COFINS e do PIS restou analisada pelo Supremo Tribunal Federal que, na sessão plenária ocorrida em 09 de novembro de 2005, no julgamento dos Recursos Extraordinários nºs 357.950/RS, 358.273/RS, 390.840/MG, todos da relatoria do Ministro Marco Aurélio, e nº 346.084-6/PR, do Ministro Ilmar Galvão, consolidou o entendimento de que inconstitucional a ampliação da base de cálculo

das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, promovida pelo § 1º, do artigo 3º, da Lei n.º 9.718/98, o que implicou na concepção da receita bruta ou faturamento como o que decorra quer da venda de mercadorias, quer da venda de mercadorias e serviços, quer da venda de serviços, não se considerando receita bruta de natureza diversa.

10. A concepção de faturamento inserta na redação original do artigo 195, I, da Constituição Federal de 1988, na oportunidade, restou adstringida, de sorte que não poderia ter sido alargada para autorizar a incidência tributária sobre a totalidade das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas, revelando-se inócua a alegação de sua posterior convalidação pela Emenda Constitucional nº 20/98, uma vez que eivado de nulidade insanável ab origine, decorrente de sua frontal incompatibilidade com o texto constitucional vigente no momento de sua edição. A Excelsa Corte considerou que a aludida lei ordinária instituiu nova fonte destinada à manutenção da Seguridade Social, o que constitui matéria reservada à lei complementar, ante o teor do disposto no § 4º, artigo 195, c/c o artigo 154, I, da Constituição Federal de 1988.

11. Entrementes, em 30 de dezembro de 2002 e 29 de dezembro de 2003, foram editadas, respectivamente, as Leis nºs 10.637 e 10.833, já sob a égide da Emenda Constitucional nº 20/98, as quais elegeram como base de cálculo das exações em tela o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (artigo 1º, caput), sobejando certo que, nos aludidos diplomas legais, estabeleceu-se ainda que o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica (artigo 1º, § 1º). 12. Deveras, enquanto consideradas hígidas as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, por força do princípio da legalidade e da presunção de legitimidade das normas, vislumbra-se a existência de dois regimes normativos que disciplinam as bases de cálculo do PIS e da COFINS: (i) o período em que vigorou a definição de faturamento mensal/receita bruta como o que decorra quer da venda de mercadorias, quer da venda de mercadorias e serviços, quer da venda de serviços, não se considerando receita bruta de natureza diversa, dada pela Lei Complementar 70/91, a qual se perpetuou com a declaração de inconstitucionalidade do § 1º, do artigo 3º, da Lei 9.718/98; e (ii) período em que entraram em vigor as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 (observado o princípio da anterioridade nonagesimal), que conceituaram o faturamento mensal como a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

13. Os princípios que norteiam a eficácia da lei no tempo indicam que, nas demandas que versem sobre fatos jurídicos tributários anteriores à vigência das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, revela-se escorreito o entendimento de que a base de cálculo do PIS e da COFINS (faturamento mensal/receita bruta), devidos pelas empresas prestadoras de serviço de fornecimento de mão-de-obra temporária, regidas pela Lei 6.019/74, contempla o preço do serviço prestado, "nele incluídos os custos da prestação, entre os quais os encargos trabalhistas e previdenciários dos trabalhadores para tanto contratados" (Precedente da Primeira Turma acerca da base de cálculo do ISS devido por empresa prestadora de trabalho temporário: REsp 982.952/RS, Rel. Originário Ministro José Delgado, Rel. p/ Acórdão Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 02.10.2008, DJ 16.10.2008).

14. Por outro lado, se a lide envolve fatos impondíveis realizados na égide das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 (cuja elisão da hígidez, no âmbito do STJ, demandaria a declaração incidental de inconstitucionalidade, mediante a observância da

cognominada "cláusula de reserva de plenário"), a base de cálculo da COFINS e do PIS abrange qualquer receita (até mesmo os custos suportados na atividade empresarial) que não constar do rol de deduções previsto no § 3º, do artigo 1º, dos diplomas legais citados.

15. Conseqüentemente, a conjugação do regime normativo aplicável e do entendimento jurisprudencial acerca da composição do preço do serviço prestado pelas empresas fornecedoras de mão-de-obra temporária, conduz à tese inarredável de que os valores destinados ao pagamento de salários e demais encargos trabalhistas dos trabalhadores temporários, assim como a taxa de administração cobrada das empresas tomadoras de serviços, integram a base de cálculo do PIS e da COFINS a serem recolhidas pelas empresas prestadoras de serviço de mão-de-obra temporária (Precedentes oriundo da Segunda Turma do REsp 954.719/SC">STJ: REsp 954.719/SC, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 13.11.2007).

16. Outrossim, à luz da jurisprudência firmada em hipótese análoga: 'Não procede, ademais, a alegação de que haveria um "bis in idem", já que os recursos utilizados pelos lojistas para pagar o aluguel (ou, eventualmente, a administração comum do shopping center), por provirem de seu faturamento, já se sujeitaram à incidência das contribuições questionadas (PIS/COFINS), pagas pelos referidos locatários. O argumento, que não foi adotado pelo acórdão embargado e que sequer foi invocado na impetração, prova demais. Na verdade, independentemente de ser o aluguel estabelecido em valor fixo ou calculado por percentual sobre o faturamento, os recursos para o seu pagamento são invariavelmente (a não ser em se tratando de empresa deficitária) provenientes das receitas (vale dizer, do "faturamento") do locatário. Isso independentemente de se tratar de loja de shopping center ou de outro imóvel qualquer. E não só as despesas com aluguel, mas as demais despesas das pessoas jurídicas são cobertas com recursos de suas receitas, podendo, quando se destinarem à aquisição de bens e serviços de outras pessoas jurídicas, formar o faturamento dessas, sujeitando-se, conseqüentemente, a novas incidências de contribuições PIS/COFINS. Ora, essa é contingência inevitável em face da opção constitucional de estabelecer como base de cálculo o "faturamento e as" receitas "(CF, art. 195, I, b). Por isso mesmo, o princípio da não-cumulatividade não se aplica a essas contribuições, a não ser para os setores da atividade econômica definidos em lei (CF, art. 195, § 12). Como lembra Marçó Aurélio Greco, "... uma incidência sobre receita/faturamento, quando plurifásica, será necessariamente cumulativa, pois receita é fenômeno apurado pontualmente em relação a determinada pessoa, não tendo caráter abrangente que se desdobre em etapas sucessivas das quais participem distintos sujeitos. Receita é auferida por alguém. Nisso se esgota a figura.' (GRECO, Marçó Aurélio. "Não-cumulatividade no PIS e na COFINS", apud "Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS", obra coletiva, coordenador Leandro Paulsen, São Paulo, IOB Thompson, 2004, p.101). Atualmente, o regime da não-cumulatividade limita-se às hipóteses e às condições previstas na Lei 10.637/02 (PIS/PASEP) e Lei 10.833/03, alterada pela Lei 10.865/04 (COFINS).

Aliás, há, em doutrina, críticas severas em relação ao modo como a matéria está disciplinada, por não representar qualquer vantagem significativa para os contribuintes. "O novo regime", sustenta-se, "longe de atender aos reclamos dos contribuintes - não veio abrandar a carga tributária; pelo contrário, aumentou-a -, instaurou verdadeira balbúrdia no regime desses tributos, a ponto de desnortear o contribuinte, comprometer a segurança jurídica e fazer com que bem depressa a sociedade sentisse saudades da época em que era o da cumulatividade" (MARTINS,

Ives Gandra da Silva, e SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. Apud "Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS", obra coletiva, cit., p. 12).

Independentemente das vantagens ou desvantagens do regime da não-cumulatividade estabelecido pelo legislador, matéria que aqui não está em questão, o certo é que, mantido o atual sistema constitucional e ressalvadas as situações previstas nas Leis acima referidas, as contribuições para PIS/COFINS podem incidir legitimamente sobre o faturamento das pessoas jurídicas mesmo quando tal faturamento seja composto por pagamentos feitos por outras pessoas jurídicas, com recursos retirados de receitas sujeitas às mesmas contribuições." (REsp 727.245/PE, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 09.08.2006, DJ 06.08.2007) (...) 18. Recurso especial provido, invertidos os ônus de sucumbência." (REsp 847.641/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 25.03.2009, DJe 20.04.2009)

3. Deveras, a definição de faturamento mensal/receita bruta, à luz das Leis Complementares 7/70 e 70/91, abrange, além das receitas decorrentes da venda de mercadorias e da prestação de serviços, a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais, concepção que se perpetuou com a declaração de inconstitucionalidade do § 1º, do artigo 3º, da Lei 9.718/98 (Precedentes do Supremo Tribunal Federal que assentaram a inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo da COFINS e do PIS pela Lei 9.718/98: RE 390.840, Rel. Ministro Março Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 09.11.2005, DJ 15.08.2006; RE 585.235 RG-QO, Rel. Ministro Cezar Peluso, Tribunal Pleno, julgado em 10.09.2008, DJe-227 DIVULG 27.11.2008 PUBLIC 28.11.2008; e RE 527.602, Rel. Ministro Eros Grau Rel. p/ Acórdão Ministro Março Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 05.08.2009, DJe-213 DIVULG 12.11.2009 PUBLIC 13.11.2009).

4. Por seu turno, com a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS, promovida pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, os valores recebidos a título de pagamento de salários e encargos sociais dos trabalhadores temporários subsumem-se na novel concepção de faturamento mensal (total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil).

5. Conseqüentemente, a definição de faturamento/receita bruta, no que concerne às empresas prestadoras de serviço de fornecimento de mão-de-obra temporária (regidas pela Lei 6.019/74), engloba a totalidade do preço do serviço prestado, nele incluídos os encargos trabalhistas e previdenciários dos trabalhadores para tanto contratados, que constituem custos suportados na atividade empresarial.

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.

7. Outrossim, o artigo 535, do CPC, resta incólume quando o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

8. Recurso especial da Fazenda Nacional provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(STJ - REsp: 1141065 SC 2009/0095932-9, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 09/12/2009, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 01/02/2010)

Portanto, o STJ deixou claro que “a definição de faturamento/receita bruta, no que concerne às empresas prestadoras de serviço de fornecimento de mão-de-obra temporária (regidas pela Lei 6.019/74), engloba a totalidade do preço do serviço prestado, nele incluídos os encargos trabalhistas e previdenciários dos trabalhadores para tanto contratados, que constituem custos suportados na atividade empresarial”. Pelo disposto na Lei 6.019/74, verifica-se que a responsabilidade pelos encargos trabalhistas e previdenciários é da empresa prestadora de serviços, ou seja, a empresa locadora de mão de obra. É da natureza específica dessa atividade a obrigação, assumida pela locadora, de contratar empregados, trabalhadores avulsos ou autônomos, sob sua exclusiva responsabilidade, do ponto de vista jurídico. Embora o acórdão do STJ trate das contribuições ao PIS e à Cofins, sua interpretação são perfeitamente aplicáveis ao IRPJ e à CSLL.

A Lei nº 6.019, de 03 de janeiro de 1974, alterada pela Lei nº 13.429, de 31 de março de 2017, e regulamentada pelo Decreto nº 73.841, de 13 de março de 1974, ao dispor sobre o trabalho temporário, no artigo 11, determina o contrato de trabalho celebrado entre empresa de trabalho temporário e cada um dos assalariados colocados à disposição de uma empresa tomadora ou cliente será, obrigatoriamente, escrito e dele deverão constar, expressamente, os direitos conferidos aos trabalhadores por esta Lei. Pelo disposto no citado artigo 11, verifica-se que a responsabilidade pelos encargos trabalhistas, e por consequência os previdenciários, é da empresa prestadora de serviços, ou seja, a empresa locadora de mão de obra. É da natureza específica dessa atividade a obrigação, assumida pela locadora, de contratar empregados, trabalhadores avulsos ou autônomos, sob sua exclusiva responsabilidade, do ponto de vista jurídico.

Como destacado pela DRJ: “o vínculo empregatício ou de prestação de serviços pelos trabalhadores é restrito à locadora e os trabalhadores empregados ou contratados ficam à disposição da tomadora dos serviços (locatária), que detém o comando, determinando as tarefas, fiscalizando a execução dos trabalhos, enfim, controlando o andamento dos serviços desempenhados pelos empregados ou contratados da locadora colocados a sua disposição.”

Para o IRPJ/CSLL, o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 bem define a receita bruta a ser contabilizada:

Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

O dispositivo permite concluir que, para a incidência do IRPJ, a receita bruta correspondente à toda a remuneração recebida pelas empresas de trabalho temporário de que trata a Lei nº 6.019, de 1974. Não se nega o direito de computar como custos (na apuração do lucro contábil e do lucro real) incorridos pela locadora na formação desse serviço os recolhimentos com salários, INSS, FGTS pagos aos trabalhadores e diretamente atribuídos ao serviço prestado.

Mas, quando o contribuinte opta pela sistemática do lucro presumido (caso da Recorrente), os custos, por disposição legal, são presumidos. Neste caso, a base de cálculo do IRPJ/CSLL é determinada com base em uma porcentagem da receita bruta da empresa, que varia conforme a atividade exercida. E, como optou pelo lucro presumido, seus custos já estão computados quando do cálculo do lucro presumido.

Desta forma, entendo acertado as conclusões reproduzidas na decisão Recorrida:

Do questionamento relativo ao IRPJ e à CSLL

13. No tocante ao questionamento contido na letra “a”, ressalte-se que a Lei nº 6.019, de 03 de janeiro de 1974, alterada pela Lei nº 13.429, de 31 de março de 2017, e regulamentada pelo Decreto nº 73.841, de 13 de março de 1974, ao dispor sobre o trabalho temporário, no artigo 11, determina o contrato de trabalho celebrado entre empresa de trabalho temporário e cada um dos assalariados colocados à disposição de uma empresa tomadora ou cliente será, obrigatoriamente, escrito e dele deverão constar, expressamente, os direitos conferidos aos trabalhadores por esta Lei.

14. Pelo disposto no artigo 11, supra mencionado, verifica-se que a responsabilidade pelos encargos trabalhistas, e por consequência os previdenciários, é da empresa prestadora de serviços, ou seja, a empresa locadora de mão de obra. É da natureza específica dessa atividade a obrigação, assumida pela locadora, de contratar empregados, trabalhadores avulsos ou autônomos, sob sua exclusiva responsabilidade, do ponto de vista jurídico.

15. Em função disso, o vínculo empregatício ou de prestação de serviços pelos trabalhadores é restrito à locadora e os trabalhadores empregados ou contratados ficam à disposição da tomadora dos serviços (locatária), que detém o comando, determinando as tarefas, fiscalizando a execução dos trabalhos, enfim, controlando o andamento dos serviços desempenhados pelos empregados ou contratados da locadora colocados a sua disposição.

16. Não há, portanto, para fins de incidência tributária, reembolso de despesas, mas custos ou despesas incorridos na realização dos serviços, tais como os gastos com mão de obra, materiais, encargos, impostos, e outras despesas. Já os valores cobrados compõem o preço do serviço prestado e, portanto, a receita bruta da locadora, estando nela compreendidos os valores discriminados na nota fiscal tais como: salários, encargos trabalhistas, taxa administrativa, inclusive benefícios concedidos aos trabalhadores pela empresa de trabalho temporário e cobrados da empresa locatária da mão de obra.

17. Nesse sentido, o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 disciplina:

Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

18. Já para fins da mensuração do custo do serviço prestado dessa atividade, componente da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) da locadora, assim disciplina o art. 45 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

Art. 46. São custos as despesas e os encargos relativos a aquisição, produção e venda dos bens e serviços objeto das transações de conta própria, tais como:

I - O custo de aquisição dos bens ou serviços revendidos ou empregados na produção dos bens ou serviços vendidos;

19. Portanto, pelo que se depreende da legislação tributária abordada, a base de cálculo para a incidência do IRPJ correspondente aos serviços prestados pelas empresas de trabalho temporário de que trata a Lei nº 6.019, de 1974, considerará os custos incorridos pela locadora na formação desse serviço, tais como o INSS, FGTS pagos aos trabalhadores e diretamente atribuídos ao serviço prestado.

20. Ressalva se faz quanto a sistemática do lucro presumido, em que os custos aqui referidos são presumidos. Isso implica que estes serão desconsiderados na formação da base de cálculo do imposto de renda apurado por esta sistemática, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos; e (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014).

21. Quanto à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, o art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, determina que:

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

22. Naturalmente, as mesmas considerações feitas nos parágrafos 14 a 19 aplicar-se-ão a este tributo, visto que a receita bruta das vendas compõe o resultado do exercício da mesma forma que o custo dos serviços prestados. Ressalva se faz também a sistemática do resultado presumido em que tais custos são presumidos e, portanto, desconsiderados na formação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido apurada por esta sistemática, nos termos do art. 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995:

Art. 20. A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal ou trimestral a que se referem os arts. 2º, 25 e 27 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, corresponderá a 12% (doze por cento) sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a 32% (trinta e dois por cento). (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) [Sublinhei.]

Corroborando o entendimento adotado no âmbito da RFB, a jurisprudência judicial e administrativa, inclusive especificamente quanto ao IRPJ e à CSLL (e não quanto ao ISSQN) e a processos administrativos em que a interessada é parte. Ao ensejo:

STJ, REsp 963.196/PR, Segunda Turma, DJe 08.02.11 LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA. SALÁRIOS E ENCARGOS PAGOS AOS TRABALHADORES CEDIDOS. INCIDÊNCIA. IRPJ E CSLL COBRADOS PELA SISTEMÁTICA DO LUCRO PRESUMIDO. INCIDÊNCIA.

1. 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.

2. Questão já decidida sob a sistemática do art. 543C do CPC e da Resolução STJ n.º 08/2008 (REsp 1.141.065/SC, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 1º.02.10).

3. Com relação ao IRPJ e à CSLL cobrados pela sistemática do lucro presumido das empresas, aplica-se o mesmo entendimento definido para os casos do PIS e da Cofins, tendo em vista a identidade dos fatos geradores.

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". [Grifei.]

Acórdão CARF n° 1402-003.946, sessão de 13/06/2019 Recorrente PLENO CONSULTORIA E SERVIÇOS LTDA Ano-calendário: 2004 RECEITA BRUTA. BASE DE CÁLCULO DA CSLL PELO LUCRO PRESUMIDO.

há previsão legal para consideração de apenas a Taxa de Administração ou Comissão como receita bruta das empresas de agenciamento de mão-de-obra temporária. [Grifei.]

Acórdão CARF n° 3401-005.039, sessão de 22/05/2018

Recorrente PLENO CONSULTORIA E SERVIÇOS LTDA

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA. TRIBUTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO.

No caso de empresa prestadora de serviços de locação de mão-de-obra, a base de cálculo do PIS corresponde aos valores por ela recebidos da empresa tomadora dos serviços, neles incluídos reembolsos do pagamento de salários e encargos sociais, previdenciários e trabalhistas dos empregados. Os salários e encargos relacionados aos trabalhadores temporários são custos operacionais incorridos pela empresa prestadora que os contrata e aluga a respectiva mão-de-obra para outra pessoa jurídica, razão pela qual compõem o valor do preço pago pela tomadora dos serviços e, portanto, o faturamento que, por definição legal, é a base de cálculo do PIS.

Acórdão CARF n° 1402-001.241, sessão de 07/11/2012 LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. EMPRESA DE LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA.

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. [Grifei.]

Acórdão CC nº 107-07388, sessão de 16/10/2003 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. [Grifei.]

A contribuinte, portanto, ao intentar tributar parcialmente o valor total constante das notas fiscais, incorreu na infração de omissão de receitas, impondo-se a exigência dos tributos incidentes sobre a diferença apurada entre o valor corresponde à soma dos totais de suas notas fiscais/fatura e aquele declarado em sua declaração de rendimentos, observado o lucro presumido, regime de tributação adotado pela contribuinte.

Ressalto que, para o ano calendário 2016, a empresa apresentou a ECF e a ECD zeradas, sem nenhum movimento, antes da ciência do Termo de Início de Fiscalização. A fiscalização na Empresa Pleno Consultoria se iniciou em 15/03/2019. Verificou-se a não declaração em DCTF e o não recolhimentos dos débitos de IRPJ e da CSLL. Somente em 30/05/2019 a empresa retificou a ECF e a ECD, quando não operava os efeitos da espontaneidade (art. 7º do Decreto 70235/72). Mesmo assim, verificou-se “a não declaração em DCTF e o não recolhimentos dos débitos de IRPJ e da CSLL apurados na ECF.” E a informação parcial da base de cálculo de IRPJ/CSLL. Constatou-se ainda a prática reiterada da Recorrente de tributar apenas uma parte da Receitas de Serviços desde o ano-calendário 2007, pois foram lavrados os seguintes Autos de Infrações de IRPJ e CSLL: Processo nº 10480.723072/2010-15 (P.A. 01/01/2007 à 31/12/2008); Processo nº 10480.729783/2013-38 (P.A. 01/01/2009 à 31/12/2010); Processo nº 10480.729070/2014-55 (P.A. 01/01/2011 à 31/12/2011); Processo nº 10480.726176/2016-72 (P.A. 01/01/2012 à 31/12/2012) e 10480.727220/2017-39 (P.A. 01/01/2013 à 31/12/2013). Desta forma, reputo que se justifica a multa qualificada, pois configurada a ação ou omissão dolosa sonogatória, no sentido de omitir reiteradamente suas receitas e, para o ano em questão, declarar receitas nulas.

Quanto ao alegado erro no percentual do lucro presumido e da CSLL, os valores calculados de IRPJ/CSLL (fls. 35/39) incidiram sobre as receitas de fornecimento de mão de obra (32%) e sobre as receitas de revenda (8%) conforme informados pela própria Recorrente (fls. 58/59).

Ante ao exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, apenas para reduzir a multa de 150% para 100% (art. 106, II, c), em virtude de lei posterior (Lei nº 14.689/2023) mais benéfica, afastando a nulidade e mantendo a qualificação da multa.

Assinado Digitalmente

Lizandro Rodrigues de Sousa

ACÓRDÃO 1102-001.955 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10480.728062/2019-04

DOCUMENTO VALIDADO