



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10805.721672/2011-10
ACÓRDÃO	1101-002.028 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DRH MAO DE OBRA TEMPORARIA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL. CONTRATOS DE MÚTUO. NÃO COMPROVAÇÃO.

Caracteriza-se como omissão de receita os depósitos bancários em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. A apresentação de contratos de mútuo sem traduzir as devidas informações necessárias e/ou sem as devidas formalidades, isoladamente, não é prova apta e suficiente para fins da comprovação de que trata a legislação, devendo ser apresentados documentos que justifiquem a movimentação do recurso e o reingresso na conta do contribuinte e explicitem o fluxo financeiro do contrato.

LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA. VALOR TRIBUTÁVEL.

São considerados como receita bruta e, portanto, integram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, os valores recebidos pela empresa fornecedora da mão-de-obra temporária para a satisfação das obrigações contraídas com a contratação de pessoal, bem como a parcela correspondente a serviço de administração cobrado, constantes da respectiva nota fiscal.

CONTRATO DE MÚTUO. COMPROVAÇÃO.

Para que a comprovação de existência de contrato de mútuo dê ensejo ao afastamento da presunção de omissão de receita de que trata o art. 42 da Lei nº 9.430/1996, é necessário que o referido instrumento seja válido; as transferências financeiras sejam comprovadas; haja correspondência entre as transferências financeiras previstas e as efetuadas; haja comprovação

das devoluções efetuadas e do registro das transações em livros de escrituração contábil.

RETENÇÕES NÃO APROVEITADAS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA RETENÇÃO.

O Comprovante Anual de Retenções na Fonte, fornecido pela fonte pagadora, é o documento hábil para comprovar as retenções de tributos durante o ano-calendário.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2007

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

O decidido para o lançamento matriz de IRPJ estende-se às autuações que com ele compartilham os mesmos fundamentos de fato e de direito, sobretudo inexistindo razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso, em face do nexo de causa e efeito que os vincula.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Edmilson Borges Gomes, Jeferson Teodorovicz, Roney Sandro Freire Correa, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira e Efigênio de Freitas Junior (Presidente).

RELATÓRIO

DRH MAO DE OBRA TEMPORARIA LTDA, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já devidamente qualificada nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrados Autos de Infração, exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, decorrentes da constatação das infrações abaixo elencadas, em relação ao ano-calendário 2007, conforme peça inaugural do feito, às e-fls. 332/366, Termo de Verificação e Constatação Fiscal, de e-fls. 301/305, e demais documentos que instruem o processo, como segue:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente Lançamento de Ofício, nos termos do art. 926 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda 1999), tendo em vista que foram apuradas as infração(ões) abaixo descrita(s), aos dispositivos legais mencionados.

001 - OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE - A PARTIR DO AC 93

Omissão de receitas da atividade, conforme Termo de Verificação e Constatação Fiscal que é parte integrante deste Auto de Infração.

002 - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

Valor referente a créditos bancários de origem não comprovada, conforme Termo de Verificação e Constatação Fiscal que é parte integrante deste Auto de Infração.

Com mais especificidade, a Ação fiscal desconsiderou as operações de mútuo relacionadas pelo contribuinte e considerou os créditos bancários referentes a estas operações, no montante de R\$ 2.874.427,39, como não comprovados e caracterizados como omissão de receitas nos termos do artigo 42 da Lei 9.430/96. Ademais, lançou a diferença entre o total de créditos assumidos pela empresa como receita (R\$ 2.424.737,43) e o valor declarado por ela (R\$ 637.019,32), totalizando R\$ 1.787.718,11, com base nos seguintes fatos elencados no Termo de Verificação e Constatação Fiscal, *in verbis*:

“[...]”

Em 17.02.2010, o contribuinte apresentou os documentos solicitados, porém, os extratos bancários estavam incompletos não servindo para análise por parte desta Fiscalização. Desta forma, foi necessário emitir Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira as supracitadas instituições financeiras para obter as informações suficientes para prosseguimento da ação fiscal. As informações foram prestadas pelas instituições financeiras, tendo se completado em 13.10.2010. Neste período de espera das informações foram emitidos os devidos Termos de Prosseguimento da Ação Fiscal.

Efetuada a análise dos extratos bancários, foi entregue ao contribuinte, em 07.02.2011, Termo de Intimação Fiscal no qual era solicitado a esclarecer a origem dos créditos bancários relacionados nas planilhas anexas a intimação. O contribuinte também foi informado de que os créditos não comprovados

caracterizam-se como omissão de receita nos termos do artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

Em 03.05.2011, o contribuinte apresentou documentação para justificar a origem dos créditos bancários. Esta constava de notas explicativas e planilhas relacionando os créditos e informando sua origem. O contribuinte argumentava nas notas explicativas que:

- A DRH Mão de Obra Temporário juntamente com as empresas Desafio Recursos Humanos Ltda - CNPJ 06.955.088/0001-81 e The Best Prestação de Serviços - CNPJ 74.335.225/0001-35, tem um elo de ligação que é a presença do Paulo Roberto Mortari - CPF 699.607.558-00 no quadro societário das três pessoas jurídicas;

- Em razão deste fato a DRH Mão de Obra Temporária realizou operações de mútuo com as supracitadas pessoas jurídicas para cobrir necessidades financeiras imediatas; (...)

Analizando os argumentos e a documentação apresentada pelo contribuinte, esta Fiscalização concluiu o que se segue:

1. Não reconhecer as operações de mutuo alegadas pelo contribuinte tendo em vista o caráter genérico dos contratos apresentados e por não conterem elementos essenciais que tipificam o contrato de mutuo, tais como: por ser um contrato unilateral onde só o mutuário assume obrigações estas precisam estar definidas e conforme o artigo 592 do Código Civil, caput e inciso II quando os contratos não convencionam prazo e o mutuo for de dinheiro, o prazo será de, pelo menos, 30 (trinta) dias. (...)

(...) o ordenamento jurídico nacional determina a separação entre sócios e a pessoa jurídica da sociedade empresária, ficando claro que esta possui obrigações com a coletividade não se confundindo nunca com uma relação familiar. Desta forma, NÃO PROCEDE o argumento do contribuinte que os efeitos dos contratos de mútuo se esgotam no ambiente familiar.

(iii) Voltando ao artigo 586 do Código Civil, constatamos que o mutuário tem a obrigação de devolver ao mutuante o equivalente da coisa recebida, só que dentro de determinado prazo o mutuário tem que cumprir a obrigação e se este prazo não for convencionado cabe a regra do artigo 592 do Código Civil, isto é diferente do argumenta o contribuinte pois a data de 29.11.2011 seria aquela em que se encerraria o fluxo de caixa de uma pessoa jurídica a outra pessoa jurídica.

2 - Das operações de mútuo

O contribuinte afirma que, no período em análise, parte dos recursos foram restituídos aos mutuantes e apresenta para comprovar tal fato cópia de uma Conta Corrente de Mútuo, em forma de planilha. Ocorre que não há previsão legal para a existência de tal conta e para ter efeito legal teria que estar, sim, escriturada conforme a legislação em vigor. Mesmo assim, em exame das

planilhas apresentadas não visualizamos que as saídas das contas bancárias da DRH Mão de Obra Temporária Ltda apontadas nestes demonstrativos sejam direcionados as empresas, em tese, mutuantes. Também, o contribuinte não ofereceu a esta Fiscalização nenhum documento que comprovasse a movimentação anotada na planilha, além do que, algumas saídas não foram localizadas nas contas bancárias do contribuinte.

3 - Da origem dos recursos nas mutuantes

Outra argumentação do contribuinte é de que fez constar na documentação, atendendo pedido desta Fiscalização, declaração das mutuantes assumindo a titularidade dos recursos disponibilizados à mutuatária e que estes foram derivados das atividades operacionais das mutuantes.

Esta Fiscalização fez a solicitação tendo em vista que o contrato de mútuo exige que a mutuante tenha, realmente, propriedade da coisa entregue a mutuatária, portanto, tinha como objetivo formalizar um elemento necessário a uma operação de mútuo.

4 - Dos documentos anexos

Por fim o contribuinte assinala que seguem anexos o Termo de Aditamento ao Contrato de Mútuo e cópia impressa do Conta Corrente de Mútuo. Sobre este último, já analisamos no tópico "Das operações de mútuo", sobre o primeiro é importante salientar que mesmo o contrato de mútuo não exigir forma solene, algumas regras não podem ser deixadas de lado, seja qual for o motivo, uma delas é um aditivo é um termo auxiliar do principal e segue o principal, assim, um contrato que tem como partes "A" e "B" não pode ter um aditivo que tenha como partes "A" e "B e C", repetimos, aqui, o que foi dito anteriormente, a pessoa jurídica da sociedade empresária não se confunde com os membros que a compõem.

Desta forma, cabe lançamento de ofício dos créditos bancários não comprovados e dos créditos bancários oriundos das notas fiscais, conforme apresentado pelo contribuinte (...)"

Após regular processamento, a contribuinte foi cientificada dos Autos de Infração em 01/08/2011 (F.R., e-fl. 333) e interpôs impugnação, de e-fls. 370/388, a qual fora julgada improcedente pela 10ª Turma da DRJ em Belo Horizonte/MG, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 02-88.918, de 19 de dezembro de 2018, de e-fls. 1.148/1.167, com a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2007

LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA. VALOR TRIBUTÁVEL.

São considerados como receita bruta e, portanto, integram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, os valores recebidos pela empresa fornecedora da mão-de-obra

temporária para a satisfação das obrigações contraídas com a contratação de pessoal, bem como a parcela correspondente a serviço de administração cobrado, constantes da respectiva nota fiscal.

CONTRATO DE MÚTUO. COMPROVAÇÃO.

Para que a comprovação de existência de contrato de mútuo dê ensejo ao afastamento da presunção de omissão de receita de que trata o art. 42 da Lei nº 9.430/1996, é necessário que o referido instrumento seja válido; as transferências financeiras sejam comprovadas; haja correspondência entre as transferências financeiras previstas e as efetuadas; haja comprovação das devoluções efetuadas e do registro das transações em livros de escrituração contábil.

RETENÇÕES NÃO APROVEITADAS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA RETENÇÃO.

O Comprovante Anual de Retenções na Fonte, fornecido pela fonte pagadora, é o documento hábil para comprovar as retenções de tributos durante o ano-calendário.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Por decorrência, o mesmo procedimento adotado em relação ao lançamento principal estende-se aos reflexos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido ”

Irresignada, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, de e-fls. 1.179/1.199, reiterando integralmente as razões de impugnação, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

3.1. DOS VALORES RECEBIDOS PELA EMPRESA NO ANO CALENDÁRIO DE 2007.

(...) exige-se que se identifique de modo claro, a natureza das atividades desenvolvidas pelas empresas de recrutamento de mão-de-obra temporária, com o objetivo de demonstrar que elas agem como meras intermediárias, e, assim, devem ser tributadas exclusivamente em função da remuneração dos serviços que prestam o que afasta a inclusão, na base de cálculo do tributo, de valores que lhes são apenas reembolsados pelas tomadoras do mesmo serviço.

Nesse sentido, os valores declarados na planilha anexa ao Termo de Verificação e Constatação Fiscal como receita, na verdade são recebimentos em geral, que englobam a receita, os reembolsos e valores de terceiros.

Desta feita, a receita do ano calendário de 2007, foi corretamente declarada, e as supostas diferenças apuradas pelo Sr. Fiscal, não se justificam.

Anexas ao termo de fiscalização o Ilmo Sr. Fiscal elaborou planilhas dos créditos nas contas correntes da Impugnante, uma parte dos valores o Sr. Fiscal classificou como mútuo

indicando ao lado do valor a letra "m" e outros como recebimentos diversos, indicando ao lado do valor a letra "r".

Ora nobre Julgador, tal fato demonstra que a Impugnante, logrou êxito em demonstrar, claramente, todos os valores que ela recebeu e suas origens.

3.2. BASE DE CÁLCULO DOS TRIBUTOS

Diga-se, desde logo, que o conceito de "preço de serviço", ainda que corresponda à receita bruta, não se confunde e nem pode compreender todo o conjunto de entradas de caixa que venham a ocorrer no curso das atividades desempenhadas pelos contribuintes, na medida em que estas se revestem de distintos fundamentos e origens, cada qual sujeito à apreciação própria.

Repita-se que não guardam passo com o conceito referido os ingressos que traduzem apenas e tão somente ressarcimentos feitos ao prestador de serviços pelos seus contratantes, de despesas havidas no exclusivo interesse destes.

Tais entradas, por não se caracterizarem como fatores de remuneração de atividade econômica desenvolvida, obviamente não servem de parâmetros para a adequada identificação da contrapartida que o "preço dos serviços" deve apresentar; por outras palavras, eles não compartilham da natureza comum dos valores que irão compor, em conjunto, a base de cálculo dos tributos de que se cuida.

Esses reembolsos ou ressarcimentos, em última análise, são expressivos do que Bernardo Ribeiro de Moraes denomina de "atividades marginais" do prestador de serviços, que, "não representando fruto do serviço prestado, não interessam ao ISS" (op. cit. Pág. 520).

Há que se ressaltar que as citações feitas, apesar de serem extraídas de doutrina concernente ao ISS, são perfeitamente aplicáveis às contribuições em tela, em razão da já mencionada identidade de bases de cálculo existentes entre estes tributos.

Impugnante permite-se, nesta oportunidade, juntar o inteiro teor do acórdão 411.580-SP (2002/0014787-2), proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, esclarecendo que referida decisão, não obstante versar sobre o ISS possui, como já dito, fundamentos perfeitamente aplicáveis às contribuições ora em análise(...)

Ainda nesse sentido o entendimento dessa Própria Secretaria da Receita Federal, consubstanciada na SOLUÇÃO DE CONSULTA N° 103 de 13 de Abril de 2007 (doc. 173).

3.3. DA RETENÇÃO DE PIS/COFINS e CSLL NAS NOTAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

(...) também, não há que se falar em débito de PIS/COFINS e CSLL, pois essas contribuições são retidas na fonte, nas alíquotas de 0,65%, 3% e 1%, respectivamente, sobre o total da nota apresentada aos contratantes dos serviços prestados pela Impugnante.

Desta feita, ainda que os valores apurados pelo Ilmo. Sr. Fiscal, excluídos os valores recebidos a título de mútuo, sejam considerados em sua totalidade como receita, o Auto de

Infração padeceria de erro grave, pois na apuração do imposto, não foram descontados os valores retidos e recolhidos pelas retenções de notas fiscais, juntadas em anexo (docs. 161/172).

Tais retenções podem facilmente ser identificadas pelas cópias das DACON em anexo, (docs. 134/157). (...)a Impugnante requer nova apuração do imposto, supostamente devido, com o desconto dos valores retidos nas notas fiscais de serviços, nos termos das DACON em anexo, com o cancelamento do auto de infração ou sua correção, caso ao final, ainda existam diferenças a pagar.

3.4. DOS CONTRATOS DE MÚTUO

Quanto à alegação, do Ilmo. Sr. Fiscal, de que os contratos de mútuo em tela possuem caráter genérico, gerando a impossibilidade de reconhecimento das operações nela apresentados, não pode prevalecer. (...) pela própria natureza do mútuo, vê-se que este se trata de empréstimo de consumo, de bens fungíveis, onde o mutuante esgota sua atividade com a entrega da coisa emprestada, cuja tradição, portanto, não pode ser vista como obrigação por ser integrante da estrutura do negócio. Assim, a obrigação constante do negócio é a obrigação do mutuário de restituir a coisa, pagando juros se convencionados.

Dessa forma, despidendo se torna dizer que é prescindível a necessidade de delinear a obrigação assumida pelo mutuário, já que está integra a própria natureza do contrato assumido, o que impossibilita a descaracterização do contrato por tal razão. (...) apesar de o mútuo ser contrato temporário, segundo Venosa: "O termo final não é cláusula essencial, porque o contrato pode ser concluído por prazo indeterminado"

(...)não obstante o artigo 592, do Código Civil aduzir que, em ausência de previsão contratual no tocante ao prazo do mútuo, este será de, pelo menos, 30 dias se o objeto do negócio tratar-se de dinheiro, tal fato não desvirtua os contratos de mútuos.

O dispositivo elencado acima, apenas é uma garantia ao mutuário que, na falta de expressa estipulação de prazo, terá um mínimo de trinta dias para restituir o bem. Já o mutuante incumbe, em tal ausência, efetivar denuncia vazia do contrato, a fim exigir a restituição. O que, repita-se, em nada retira a existência, validade ou a eficácia dos contratos em comento.

No que toca à validade e à existência, veja-se que os mútuos atenderam a todos os pressupostos do artigo 104 do Código Civil, ou seja, possuam agentes capazes, objeto lícito, possível e determinado. No que toca à forma, preencheram todos os requisitos, já que não se trata de contrato solene, podendo ser realizado até de forma verbal. (...) a Impugnante, demonstrou, ao Sr. Fiscal, através dos extratos bancários obtidos pela própria fiscalização e disponibilizados a Impugnante e planilhas explicativas, todas as saídas de valores das mutuanes e entradas dos mesmos valores nas mesmas datas nas contas da Impugnante (docs. 115 e 116).

Desta feita e para facilitar a análise da questão, a Impugnante, apresenta as anexas planilhas, devidamente enumeradas com notas explicativas demonstrando as saídas de valores das

empresas mutuantes e as entradas nas contas da Impugnante, identificando o valor, a data e a correspondência nos extratos bancários, apresentados pela própria fiscalização, (docs. 01/114).

Tais planilhas demonstram, ainda, a devolução de parte do empréstimo, já no ano de 2007.

Isto posto, pode-se afirmar que os contratos apresentados a fiscalização, não padecem de qualquer mácula legal ou processual, além de terem sido contabilmente demonstrados, não havendo qualquer motivo para sua não aceitação.

Não cabe nem a alegação da fiscalização de que os contratos de mútuo deveriam ter sido declarados, visto que não existe local para alocar esses recebimentos na declaração do IR.

Ainda nesta esteira, A Justiça Federal de São Paulo concedeu recentemente, decisões contra a cobrança de IR e IOF em contratos de mútuo. (...)

3.5. O IR PAGO PELA MUTUANTE.

(...) vale destacar que os valores do IR já foram devidamente recolhidos aos cofres públicos pelas empresas mutuantes que celebraram os contratos de mútuo com a Impugnante.

Restou comprovado, documentalmente, através de declarações das empresas contratantes, que a origem do dinheiro emprestado a Impugnante, veio do seu por esse motivo, já foram tributados na origem.

Ora Nobre Julgador, tributar os valores recebidos pela Impugnante seria bi-tributação sobre o mesmo fato gerador.

4. DOS VALORES TRANSFERIDOS DAS CONTAS DOS SÓCIOS.

DRJ/BHE Fls. 8 O limo. Sr. Fiscal indicou em suas planilhas, valores que, supostamente, não foram identificados, apontando-os com a letra "n", e que posteriormente integraram a base de cálculo dos tributos cobrados no Auto de Infração, como receita da Impugnante.

Isto posto, a Impugnante, junta as anexas planilhas, (docs. 158/160), que demonstram que os valores foram transferidos entre as contas do sócio e da empresa. (..) tais valores (...) não se subsumem ao conceito de receita, devendo ser excluídos.

*Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Voluntário, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados, rechaçando totalmente a exigência fiscal.*

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso voluntário e passo ao exame das alegações recursais.

Consoante se positiva dos autos, em face da contribuinte fora lavrado o presente lançamento, exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, decorrentes da constatação das infrações abaixo elencadas, em relação ao ano-calendário 2007, conforme peça inaugural do feito, às e-fls. 332/366, Termo de Verificação e Constatação Fiscal, de e-fls. 301/305, e demais documentos que instruem o processo, como segue:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente Lançamento de Ofício, nos termos do art. 926 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda 1999), tendo em vista que foram apuradas as infração(ões) abaixo descrita(s), aos dispositivos legais mencionados.

001 - OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE - A PARTIR DO AC 93

Omissão de receitas da atividade, conforme Termo de Verificação e Constatação Fiscal que é parte integrante deste Auto de Infração.

002 - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

Valor referente a créditos bancários de origem não comprovada, conforme Termo de Verificação e Constatação Fiscal que é parte integrante deste Auto de Infração.

Inconformada com a exigência fiscal consubstanciada na peça vestibular do feito, a contribuinte interpôs impugnação, a qual fora julgada improcedente pelo Acórdão recorrido, e, posteriormente, recurso voluntário a este Tribunal, escorando sua pretensão nas razões de fato e de direito que passamos a contemplar.

Destarte, como alinhavado acima, tratando-se de recurso voluntário em que aduz basicamente as mesmas alegações lançadas na impugnação, nos reportamos à decisão recorrida, a qual se debruçou com muita propriedade a respeito das matérias postas em debate, de onde peço vênha para transcrever excerto e adotar como razões de decidir, na esteira dos preceitos inscritos no artigo 114, § 12º, inciso I, do RICARF, senão vejamos:

“[...]

2 - LUCRO PRESUMIDO. LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA. DA RECEITA BRUTA A SER CONSIDERADA NA TRIBUTAÇÃO.

A impugnante alega que a empresa age como mera intermediária, devendo ser tributada exclusivamente em função da remuneração dos serviços que presta, afastando-se, assim, os reembolsos das tomadoras do serviço. Dessa maneira, as supostas diferenças apuradas pela Fiscalização não se justificariam. Traz decisão proferida pelo STJ versando sobre o ISS que diz se aplicar ao processo em análise,

e afirma que a Solução de Consulta nº 103 de 13 de Abril de 2007 tem entendimento alinhado ao seu interesse.

Não obstante as ponderações da autuada, não há como acatar o pedido acima, pelos fundamentos a seguir expostos.

O Decreto 73.841/1974, que regulamentou a Lei 6.019/1974, determinou que cabe à empresa de trabalho temporário: remunerar e assistir os trabalhadores temporários relativamente aos seus direitos; registrar na Carteira de Trabalho e Previdência Social do trabalhador sua condição de temporário; e efetuar o recolhimento das contribuições Previdenciárias, bem como da taxa de contribuição do seguro de acidentes do trabalho (arts. 8º e 9º c/c arts. 17 a 20).

Desse modo, sendo responsável pelo vínculo empregatício com o empregado cuja mão-de-obra é locada a outras empresas, inaceitável a alegação de que a contribuinte estaria apenas prestando serviços de intermediação, pelo que sua receita seria apenas a taxa de administração destacada em suas notas fiscais.

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

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

Observa-se, contudo, que no valor faturado pela contribuinte, por óbvio, estão presentes todos os custos e despesas incorridos, inclusive com salários e encargos sociais relativos aos funcionários colocados à disposição dos tomadores de serviços, e ainda uma margem de lucro. Tal prática não difere, por exemplo, da compra e venda de mercadoria, onde o custo da aquisição e demais despesas estão incluídos no preço de venda.

Certamente, por se constituírem em receita e, ao mesmo tempo, custos e despesas, os valores relativos a “reembolsos de despesas” acabam, via de regra, por não afetar a base impositiva do IRPJ e da CSLL, posto que se contrapõem, quando a empresa mantém contabilidade e opta pela tributação pelo Lucro Real.

Não é este, porém, o caso aqui tratado, uma vez que a autuada adotou, em todo o período objeto do lançamento, a sistemática do “Lucro Presumido”, hipótese em que a tributação faz-se sobre a totalidade da “receita bruta”,

consoante disposições dos artigos 518, 519, 528 e 224, todos do RIR/1999 (grifos acrescidos):

Art. 518. A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o § 7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25, e inciso I).

Art. 519. Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único.

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).

OMISSÃO DE RECEITA

Art. 528. Verificada omissão de receita, o montante omitido será computado para determinação da base de cálculo do imposto devido e do adicional, se for o caso, no período de apuração correspondente, observado o disposto no art. 519 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24).

Ante o exposto, a receita bruta inclui todos os valores, em todas as operações, sejam elas de conta própria ou alheias, somente excluindo-se as vendas canceladas, os descontos incondicionais e os impostos não cumulativos.

Constata-se, portanto, que não há previsão legal para que as empresas de prestação de serviços de locação de mão-de-obra temporária, nos termos da Lei nº 6.019/1974, caso da autuada, somente assumam como “receita sujeita à tributação”, a parcela relativa à taxa de administração que cobra de seus clientes, transferindo as demais verbas para um “limbo”, no qual permaneceriam ao largo de qualquer imposição tributária.

Ressalte-se que, excetuados os casos em que a lei impõe adoção obrigatória ao Lucro Real, cabe ao contribuinte a escolha da forma de mensuração da base de cálculo do IRPJ que melhor convier a seus interesses, alertando-se que o regime do Lucro Real sempre será possível e permitido a todas as empresas.

O Lucro Real exprime o mais completo modelo de aferição dos resultados das pessoas jurídicas, justamente pela presença integral da contabilidade, ciência que regula e normatiza os registros da azienda, quando se contrapõem as receitas

à totalidade dos custos e despesas efetivas e incorridas da companhia, além de outras operações que afetem o patrimônio da pessoa jurídica.

De forma distinta, o Lucro Presumido, por se tratar de regime mais simplificado e que dispensa a escrituração completa, bastando a existência de Livro Caixa (por certo escriturado de forma correta e completa, como estabelece o RIR/1999, art. 527, Parágrafo Único), impõe a aceitação, pelo contribuinte, de percentuais previamente fixados de “lucro” (por presunção, no caso) sobre o qual incidirá a tributação do IRPJ.

Ou seja, ao optar pelo regime do Lucro Presumido, a pessoa jurídica aceita tacitamente que seu “lucro”, para fins de tributação, terá uma base fixada por lei e poderá não ser (geralmente não é) a base “efetiva” que seria obtida caso possuísse escrituração de acordo com as normas contábeis e adotasse a sistemática do “Lucro Real”. Com isso, como é evidente, a diferença entre o percentual legalmente fixado para se encontrar o “lucro presumido” e o fator 100%, será tido, para todos os fins e efeitos, como o valor agregado dos custos e despesas da empresa.

Concretamente, tendo a autuada optado pelo “Lucro Presumido” e sendo o percentual relativo à atividade por ela exercida fixado em 32% (RIR/1999, art. 519, § 1º, inciso III), é certo que o índice de 68% (100% – 32%) representará todos os custos e despesas inerentes às suas operações.

Se tal índice (68%) é insuficiente para exprimir o montante efetivo dos custos e despesas da interessada e, por conseguinte, seu lucro não seria da ordem de 32%, deveria ter adotado o regime do “Lucro Real” e possuir escrituração completa, na forma definida pela legislação aplicável.

A se dar guarida ao entendimento da defesa, ter-se-ia uma situação no mínimo inusitada, ou seja, a receita (para fins de tributação pelo Lucro Presumido) seria tão somente “taxa de administração” e depois, este valor, já reduzido indevidamente, ainda submeter-se-ia ao percentual de 32% para se apurar o lucro sujeito à tributação (base impositiva do IRPJ e CSLL), o que não só é impensável como sem qualquer amparo legal.

No tocante a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais invocados, destaque-se que não foram trazidas à colação posições que vinculariam as decisões prolatadas por este Colegiado, além de tratarem da base de cálculo do ISS, ou seja, não guardam relação com a apuração de lucro da empresa.

A Solução de Consulta nº 103 de 13 de Abril de 2007, evocada pela defesa, além de não ser vinculante, está relacionada a empresas cujo objeto é o gerenciamento patrimonial e financeiro de outras empresas, atividade sem qualquer relação com a da impugnante.

A Solução de Consulta aplicável à autuada é a nº 55, de 30 de dezembro de 2013, vinculante, cuja ementa é a seguinte:

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.

Diante do exposto, não merecem prosperar as alegações da impugnante, sendo corretas as diferenças apuradas pela Fiscalização no que concerne à base de cálculo utilizada para o pagamento de tributos.

3 - DOS CONTRATOS DE MÚTUO. CRÉDITOS CONSIDERADOS RECEITA POR FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Para considerar como não comprovados os créditos que, em tese, originaram-se de contratos de mútuo, a Autoridade Autuante argumentou o seguinte:

1) Do caráter genérico do Contrato de Mútuo- Os documentos apresentados não contém elementos essenciais que tipificam os contratos de mútuo. Ademais, não estão definidos claramente neles as obrigações assumidas pelo mutuário, que só tem a obrigação de devolver ao mutuante a coisa recebida (o valor da transação é indefinido e não há data para a devolução do dinheiro);

2) Das operações de mútuo- a empresa autuada não apresentou escrituração relativa à conta corrente de mútuo. Em adição, embora tenha alegado que restituiu parte dos recursos aos mutuantes, não foi possível comprovar, por meio dos extratos bancários, que os recursos que saíram das contas da empresa autuada foram transferidos para as empresas, em tese, mutuantes;

3) Da origem de recursos- As mutuantes assumiram a titularidade dos recursos disponibilizados por meio de declaração. No entanto, a Fiscalização exige documento que comprove que a mutuante tenha a propriedade da coisa entregue à mutuaria;

4) Do Termo de Aditamento ao Contrato de Mútuo- o aditivo é um termo auxiliar do principal. Entretanto, o Termo de Aditamento entregue tem características de documento principal, não seguindo o anteriormente apresentado.

Por sua vez, a impugnante alega que não há qualquer motivo para a não aceitação dos contratos de mútuo. Afirma que eles foram contabilmente demonstrados e que comprovou, por meio de extratos bancários, todas as saídas de valores das mutuantes e entradas dos mesmos valores, nas mesmas datas, nas contas da impugnante. No que toca à validade e à existência, eles atenderam a todos os pressupostos do artigo 104 do Código Civil, ou seja, possuem agentes

capazes, objeto lícito, possível e determinado. No que toca à forma, preencheram todos os requisitos, já que não se trata de contrato solene, podendo ser realizado até de forma verbal.

Acrescenta que é prescindível delinear a obrigação assumida pelo mutuário, já que esta integra a própria natureza do contrato assumido, e que o prazo de 30 dias estipulado pelo artigo 592 do Código Civil é apenas uma garantia, em nada prejudicando a validade/eficácia dos contratos de mútuo.

Análise:

A Lei nº 9.430, de 1996, que embasou o lançamento, assim dispõe acerca dos depósitos bancários:

[...]

O dispositivo legal estabeleceu uma presunção de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular de conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento. As presunções legais, também chamadas presunções jurídicas, dividem-se em absolutas (*juris et jure*) e relativas (*juris tantum*). Denomina-se presunção *juris et jure* aquela que, por expressa determinação de lei, não admite prova em contrário nem impugnação; diz-se que a presunção é *juris tantum* quando a norma legal é formulada de tal maneira que a verdade enunciada pode ser elidida pela prova de sua irre realidade.

A presunção legal utilizada na determinação da presente exigência fiscal, caracterizada pela não comprovação da origem de depósitos bancários, é do tipo *juris tantum* (relativa). Cabe à contribuinte, portanto, comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, justificando, dessa forma, os ingressos ocorridos em sua conta-corrente. Corroborando com tal entendimento, nos ensina José Luiz Bulhões Pedreira in “Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas”, JUSTEC - RJ - 1979 - pág. 806:

[...]

A presunção em favor do Fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação, no caso, da origem dos recursos. Trata-se, afinal, de presunção relativa, passível de prova em contrário.

Diante disso, o Fiscalizado titular de conta bancária, após devidamente intimado, não se exime de provar individualizadamente as origens dos depósitos/créditos ocorridos nessa conta.

No caso vertente, por meio das intimações de fls. 240 e 262, a interessada foi intimada e reintimada a esclarecer a origem de uma lista de créditos em contas da empresa nos bancos Bradesco, Nossa Caixa, HSBC e Itaú. A autuada esclareceu que alguns dos créditos relacionados se tratavam de mútuo com as empresas Desafio Recursos Humanos LTDA e The Best Prestação de Serviços

LTDA, as quais também têm como sócio Paulo Roberto Mortari. O Contrato de mútuo foi apresentado após a intimação de fl. 282, de 25/05/2011:

[...]

Após a Fiscalização destacar, por meio de Termo de Constatação, o caráter genérico dos Contratos de Mútuo, a Fiscalizada apresentou um Termo de Aditamento que seria na verdade um novo Contrato de Mútuo, mais abrangente que os apresentados anteriormente, mas ainda sim sem determinar a quantia a ser emprestada.

Em que pese a autuada ter alegado em sua impugnação que demonstrou contabilmente os empréstimos firmados por meio dos contratos de mútuo, não constatamos nos autos qualquer prova contábil da existência desses empréstimos e pagamentos:

[...]

No tocante à comprovação, por meio de extratos bancários, de todos os créditos na conta da empresa autuada que ela afirma se referirem a mútuo, verificamos que grande parte deles foram depósitos em dinheiro, como o do exemplo abaixo (lançamento no valor de R\$ 10.000,00, no dia 14/03/2007, da conta no banco Bradesco,):

Extrato da empresa autuada:

[...]

Não há a certeza de que o extrato bancário pertence a empresa Desafio, e muito menos que o dinheiro depositado teve sua origem das empresas que teriam concedido o mútuo (Desafio e The Best).

Quanto às formalidades do contrato de mútuo, embora não haja determinação de forma rígida, específica quanto aos contratos de mútuo prevista na Lei 10.406/2002 (Código Civil), o seu art. 221 determina que “o instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público”.

Logo, o contribuinte tem razão quanto a desnecessidade de formalismos no contrato de mútuo, mas não se apercebe que os efeitos deste, salvo quando o instrumento particular for assinado e registrado, não opera efeitos perante terceiros, inclusive perante o Fisco Federal.

Ademais, no exame do contrato de mútuo para contrapor a presunção de omissão de receitas deve se considerar, além da formalização em instrumento válido, legítimo, que as transferências financeiras sejam todas comprovadas; que haja correspondência entre as transferências financeiras previstas e as efetuadas; que haja comprovação das devoluções efetuadas e que haja o devido registro das transações em livros de escrituração contábil.

Indo além das formalidades dos Contratos de Mútuo, verifica-se que os créditos justificados como mútuo totalizam 97 (noventa e sete) depósitos realizados por empresas com sócio em comum em apenas 1 ano, os quais não foram escriturados. Sem a comprovação da escrituração desses 97 depósitos, não é possível saber se os valores correspondem a serviços prestados ou se tratam realmente de mútuo. A falta de definição do número e valor de transferências financeiras dos supostos empréstimos nos contratos de mútuo tornam ainda mais nebulosa a natureza dessas transações.

Pelo exposto, tendo em vista a não apresentação da escrituração das transações que estariam relacionadas aos contratos de mútuo e a não comprovação da origem dos depósitos em dinheiro, entendo ser procedente a manutenção dos lançamentos em análise.

4 - DOS DEPÓSITOS NÃO IDENTIFICADOS.

Para os outros valores de crédito nas contas correntes da empresa não identificados, apontados com a letra "n" nas listas de valores lançados pela Fiscalização, a impugnante afirma que são depósitos realizados pelos sócios da empresa, e que por esse motivo eles não podem integrar a base dos tributos em questão.

De acordo com o extrato bancário da empresa autuada apresentado pela impugnante (docs. 158/160), três dos referidos valores foram creditados via TED e DOC:

Data	Valor (R\$)	Origem	Banco
15/03	68.000,00	Paulo Roberto Mortari	Bradesco
07/05	3.000,00	Leonor Menchini Mortari	Bradesco
10/05	10.000,00	Paulo Roberto Mortari	Bradesco

Além da não apresentação de nenhum documento comprobatório durante o procedimento fiscal, não foram juntados os contratos de empréstimo ou de integralização de capital e a escrituração desses valores para dar embasamento às operações.

Os seguintes créditos marcados com a letra "n" continuaram sem comprovação e identificação: HSBC no valor de R\$ 38.000,00, em 09/03/2007 (DP BLQ01 BCOS); Nossa Caixa, no valor de R\$ 83.931,02, em 06/09/2007 (crd.op.des); Nossa Caixa, no valor de R\$ 2.231,37, em 26/12/2007 (docd-e-cr.); Bradesco, R\$ 21.500,00, em 19/06/2007 (depósito em dinheiro).

Pelo exposto, não merecem prosperar os argumentos da defesa.

5 - DAS RETENÇÕES NA FONTE NÃO CONSIDERADAS PELA FISCALIZAÇÃO.

A impugnante requer a correção dos valores lançados, pois não teriam sido considerados todos os valores retidos nas notas fiscais de PIS, COFINS e CSLL. Apresenta como comprovação notas fiscais e Dacon. Anexa docs. 131/133 (fls. 657/660), detalhando os tributos retidos e a parcela já deduzida no lançamento, resultando nos seguintes saldos de retenções a serem deduzidos nas autuações: R\$ 58.779,69 de Cofins, R\$ 12.739,05 de PIS e R\$ 19.601,25 de CSLL.

Com relação à utilização das retenções, confirmamos que parte do valor associado a elas já foi considerada pela Autoridade Fiscal no lançamento (fl. 306). A fiscalizada habitualmente declarava apenas um percentual reduzido dos valores tributáveis contidos nas notas fiscais. A receita bruta lançada foi de R\$ 1.787.718,11, tendo em vista a dedução dos rendimentos declarados (R\$ 637.019,32) das receitas omitidas informadas (R\$ 2.424.737,43). Assim, em vez de deduzir as retenções e tributos pagos no lançamento, a Autoridade Fiscal reduziu o valor das receitas na apuração para levar esses valores em conta.

Desse modo, no que se refere às retenções de IRPJ e CSLL (conforme declarado em sua DIPJ) e de contribuição para o PIS e COFINS (conforme DACON), e em conformidade com o documento de fl. 657 anexado pela defesa, os seguintes valores já foram utilizados pela empresa autuada e considerados pela Fiscalização nas autuações:

[...]

Portanto, de acordo com o § 2º do art. 943 do RIR/1999 e o art. 12 da IN SRF nº459/2004, o Comprovante Anual de Retenções na Fonte, fornecido pela fonte pagadora, é o documento hábil para comprovar as retenções de tributos durante o ano-calendário.

Com relação às retenções, a Autoridade Fiscal deverá considerar na constituição do crédito tributário, como dedução do imposto devido, as retenções na fonte referentes às receitas compreendidas na apuração. Esta, aliás, é a orientação expressa da Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal, divulgada através da Solução de Consulta Interna nº 23, de 21/12/2006:

SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA COSIT nº 23, de 21 de dezembro de 2006
Assunto:Dedução do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido Ementa: Na constituição de ofício do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) ou da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) devem ser considerados, para efeito de dedução do imposto ou da contribuição devida, os valores de IRPJ e de CSLL decorrentes de retenção na fonte ou de antecipação (estimativas) referentes às receitas compreendidas na apuração.

Constata-se que a defesa apresenta apenas as notas fiscais que ela mesma emitiu, que não se prestam a comprovar as retenções na fonte. Nenhum comprovante anual de retenção na fonte foi anexado pela impugnante.

Ademais, para que se deduzam os valores retidos da apuração da base de cálculo fiscal, não basta apenas a comprovação da retenção. É necessário que as respectivas receitas estejam compreendidas na apuração. Nesse cenário, ainda que as retenções fossem comprovadas, a dedução de tais valores só poderia ocorrer se o contribuinte, ante a inversão do ônus da prova, comprovasse a natureza das receitas e admitisse que não as levou à tributação, ou seja, admitisse que as retenções são fruto das omissões de receitas lançadas, de modo que a contestação do lançamento se restringiria somente a não dedução dos tributos retidos. Se, por outro lado, ele contesta o lançamento dos depósitos bancários, não se pode afirmar que as retenções estão relacionadas com as receitas omitidas, pois se tratam de presunções legais. Nesse sentido, poderiam estar relacionadas com outras receitas também omitidas, cujos recebimentos não ocorreram por depósito bancário nas contas analisadas.

Como a impugnante não comprovou ter levado à tributação as receitas relacionadas por ela em diversas notas fiscais e tampouco admitiu que omitiu receitas, não há como validar as retenções pleiteadas.

Ante o exposto, voto pela procedência do lançamento.

[...]"

Observe-se, que o julgador atacado contemplou individualmente cada infração, depósitos tributados e justificativas apresentadas, confrontando com as razões de defesa e a documentação acostada aos autos pela contribuinte, não acolhendo as justificativas da contribuinte, tendo em vista não estarem escoradas em documentação hábil e idônea e, o fato de constar as informações ou parte delas na escrituração contábil da empresa, sem que estejam escorados em outra documentação comprobatória, sobretudo das operações bancárias, não tem o condão de rechaçar a pretensão fiscal, na linha do que restou decidido no Acórdão recorrido.

Observe-se, que o caso dos autos se trata de matéria eminentemente de prova e, a contribuinte em seu recurso voluntário não apresentou novos documentos e/ou razões capazes de rechaçar o entendimento do julgador recorrido, se limitando a fazer referência aos documentos colacionados aos autos na impugnação, além de suscitar a improcedência do Acórdão recorrido, de onde restou claro que a documentação referenciada, isoladamente, não tem o condão de contrapor a pretensão fiscal em sua integralidade.

Quanto às demais alegações da contribuinte, não merece aqui tecer maiores considerações, uma vez não serem capazes de ensejar a reforma da decisão recorrida, especialmente quando desprovidos de qualquer amparo legal ou fático, bem como já devidamente rechaçadas pelo julgador de primeira instância.

Assim, escorreita a decisão recorrida devendo nesse sentido ser mantido o lançamento, uma vez que a contribuinte não logrou infirmar os elementos colhidos pela Fiscalização que serviram de base para constituição do crédito tributário, atraindo para si o ônus

probandi dos fatos alegados. Não o fazendo razoavelmente, não há como se acolher a sua pretensão.

LANÇAMENTOS DECORRENTES

O decidido para o lançamento matriz de IRPJ estende-se às autuações que com ele compartilham os mesmos fundamentos de fato e de direito, sobretudo inexistindo razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso, em face do nexo de causa e efeito que os vincula

Por todo o exposto, estando o Acórdão recorrido em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO E NEGAR-LHE PROVIMENTO, mantendo incólume a decisão de primeira instância, pelos seus próprios fundamentos.

Assinado Digitalmente

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira