



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

Processo n° 12898.001405/2009-33
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1202-00.617 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de outubro de 2011
Matéria IRPJ
Recorrente EXTRAQUADRO ADM REC. HUMANOS E SERVIÇOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007

Ementa:

OMISSÃO DE RECEITAS.LUCRO PRESUMIDO. EMPRESA DE LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA. VALORES RELATIVOS AO CUSTO COM MÃO-DE-OBRA E BENEFÍCIOS AOS EMPREGADOS.ERRO CONTÁBIL CONFESSADO.

Em face a existência incontestavelmente válida de prova documental, revelando confissão sobre erro de escrituração contábil, para justificar diferença entre o apurado pela fiscalização, a responsabilidade do sujeito passivo é definida pelo art. 136 do CTN, sendo que, se apontado erro decorreu de culpa “in eligendo” de contabilista, essa circunstância não tem o condão de exonerar o fiscalizado de imputação de infração fiscal como lançada, com todos seus consectários legais.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2007

Ementa: CSLL DECORRÊNCIA.

Decorrendo as exigências da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada, no mérito, a mesma decisão proferida para o imposto de renda, na proporção do mantido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

Nelson Lósso Filho- Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Orlando José Gonçalves Bueno- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Nelson Lósso Filho, Carlos Alberto Donassolo, Nereida de Miranda Finamore Horta, Geraldo Valentim Neto, Viviane Vidal Wagner e Orlando José Gonçalves Bueno.

Relatório

Trata-se o presente processo de lançamento de ofício de IRPJ e CSLL, relativos ao ano calendário de 2007, com seus consectários legais, nos termos do relatório da autoridade julgadora “a quo”, relativamente ao que se reproduz na íntegra abaixo:

“Em decorrência da ação fiscal, foram lavrados autos de infração para exigir da interessada o IRPJ e a CSLL sobre fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2007, no montantes de R\$ 910.523,65 e R\$ 327.788,51, respectivamente, acrescidos de multa de 150% e juros de mora.

Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fl.148 a 161 e Termo nº 05 - Verificação de Infração (fl. 141 a 147) foram apurados os fatos abaixo descritos:

OMISSÃO DE RECEITAS

Foram apuradas inconsistências na apuração da base de cálculo do IRPJ, quando da análise de documentos de procedimento fiscal anterior, que tratava sobre o PIS e a COFINS dos anos de 2004 a 2007. Esta ação fiscal culminou com a autuação do sujeito passivo, através do processo administrativo nº 18471.003374/2008-61 (fl. 36/39). O contribuinte, que desenvolve a atividade de locação de mão-de-obra, vinha recolhendo PIS e COFINS a menor, pois não reconhecia como tributáveis as receitas da conta correspondente ao ressarcimento de gastos com mão-de-obra. O contribuinte alegou (fl. 94), que essas rubricas ("Mão de Obra") referem-se aos ressarcimentos auferidos pela empresa para pagamentos dos encargos de folha de salários e demais despesas sociais correlatas (férias, FGTS, vale transporte, refeição, etc). Tais encargos são repassados para as tomadoras do serviço (clientes), que demandam mão-de-obra locada pela fiscalizada. A "Taxa Administrativa", corresponde à comissão, em percentual variável, de acordo com cada contrato, e é auferida pela fiscalizada em decorrência do empréstimo do pessoal, por ela recrutado, treinado e posteriormente locado. A "Taxa Administrativa" corresponde ao valor faturado que excede ao montante referente a ressarcimento com mão-de-obra.

Em relação ao PIS e COFINS, a fiscalizada contava com decisões favoráveis no Mandado de Segurança nº 2006.51.01.001117-1. A referida ação judicial tramita

na 18ª Vara Federal, Seção Judiciária no Rio de Janeiro. Seu objeto limita-se à alegação de inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, que versa sobre a majoração da base de cálculo do PIS e da COFINS, que assim passariam a incidir, além da receita bruta, sobre as demais receitas das empresas. De acordo com a certidão 061/2008 (fl.35) Justiça Federal, esta ação não tem pertinência com o IRPJ.

Parte do documental produzido na ação fiscal anterior foi aproveitado neste auto, especialmente as planilhas denominadas "Mapa de Faturamento Por Ordem de Emissão de Nota Fiscal"(fl. 92/125).

Durante o presente procedimento fiscal, houve a apresentação da 8ª alteração contratual e do Livro Diário nº 13, de 2007, protocolado na Jucerja, em 13/09/2008, sob o nº 17.373/08, além do Razão (fl. 41/46 e 53/89).

O contribuinte foi intimado (fl. 137/139) a esclarecer as diferenças apuradas entre o levantamento do faturamento com base nas notas fiscais (Mapas de Faturamento) em confronto com as bases mensais escrituradas nos livros contábeis, as quais serviram de suporte para as informações prestadas na DIPJ/2008. Tais diferenças encontram-se discriminadas no "Demonstrativo Comparativo Entre Receitas Escrituradas e Apuradas -2007".

Foi respondido, na fl. 140 que houve **"erro material por motivo de imperícia"**, por parte da empresa responsável pela contabilidade da fiscalizada, que **"deixou de escriturar os valores recebidos a título de reembolso dos valores pagos pela Extraquadro antecipadamente de proventos e encargos sobre a mão de obra locada em seus clientes"**.

Afirma que **"não houve má-fé por parte da Extraquadro"**.

Até o ano-calendário de 2006, a fiscalizada vinha procedendo a tributação de sua renda com base no lucro real. O ressarcimento de mão-de-obra, era considerado receita, mas também era despesas com pessoal, deixando de impactar o IRPJ e CSLL.

No ano auditado (2007) optou pela apuração do IRPJ - lucro presumido. Sobre a receita total ("Taxa Administrativa" e "Mão-de-obra"), incide o percentual de 32%, em se tratando 'de atividade de prestação de serviços, para apuração da base de cálculo do IRPJ.

No Razão (fl. 55), verificou-se que a receita referente à "Mão-de-obra", conta 3.1.02.01.003 - Receitas de Reembolsos, encontrava-se subfaturada. Os valores mensais escriturados, a título de mão-de-obra, totalizam R\$ 1.258.751,91, enquanto a receita efetivamente auferida corresponde a R\$ 12.606.265,98, como retrata o "Demonstrativo Comparativo Entre Receitas Escrituradas e Apuradas - 2007" (fl. 139). A receita anual com mão-de-obra escriturada equivale a menos de 10% da efetivamente auferida, considerando o levantamento realizado com base nas notas fiscais (Mapas de Faturamento). As notas fiscais foram conferidas com as planilhas mensais referentes ao faturamento.

Em relação à comissão pela locação do pessoal ("Taxa Administrativa"), conta 3.1.02.01.001 - Receitas de Serviços Prestados - Interno (fl. 54), foram verificadas diferenças nos meses de junho e julho de 2007, como assinala o anexo do Termo nº 04/2009 ("Demonstrativo Comparativo Entre Receitas Escrituradas e Apuradas - 2007"). De acordo com o Ireferido demonstrativo, a receita escriturada

referente à comissão foi de R\$ 3.121.803,97, enquanto a receita efetivamente auferida corresponde ao montante de R\$ 3.155.836,88.

Os valores escriturados a menor, a título de receitas, serviram de base para a fiscalizada elaborar e entregar a DIPJ/2008, ano-base 2007. Os valores apurados na DIPJ serviram de suporte para as DCTF, referentes ao 1º e 2º semestres de 2007.

Embora o contribuinte não tenha feito nenhuma alusão quanto à impertinência da inclusão dos ressarcimentos oriundos da locação de pessoal - encargos trabalhistas e sociais suportados pelas empresas clientes da fiscalizada e a ela repassados, reputa-se conveniente explicar porque tais verbas efetivamente constituem parte do faturamento. A atividade do contribuinte conta com a participação, de pelo menos três integrantes: a empresa locadora de mão-de-obra, a empresa agenciadora (ou tomadora) do pessoal e o empregado temporário.

De acordo com a lei 6019/74 e Decreto 73841/74, o trabalhador que é disponibilizado pela locadora à agenciadora está juridicamente vinculado à primeira, a qual se obriga a) proceder o registro do empregado e a efetuar o pagamento de seu salário e encargos sociais (art. 4º, 10, 11, 12 e § 1º da Lei 6019/74). A agenciadora tem apenas o controle técnico e disciplinar do empregado. Seu dever legal quanto as obrigações trabalhistas e previdenciárias, cinge-se à hipótese de insolvência da locadora, se obrigando solidariamente (art. 16 da Lei 6019/74

As obrigações perante os trabalhadores temporários cabem à locadora de mão-de-obra. As despesas com empregados constituem-se em custo a reduzir-lhe a receita bruta. Na empresa de trabalho temporário o produto ou mercadoria constitui-se no pessoal treinado e adequado as necessidades das contratantes (agenciadoras), contingente sobre o qual se estima o custo a ser repassado. Ao se transferir os encargos trabalhistas às agenciadoras, a locadora não se exime de suas obrigações legais e o ressarcimento constitui-se em fração de seu faturamento. Observe-se que as convenções particulares não podem ser opostas aos interesses da Fazenda (art. 123 do CTN).

Pelo disposto nos art. 40 e 11 da Lei nº 6.019/74 e nos art. 8º, 21 e 33 do Decreto nº 73.841/74 (que a regulamentou), verifica-se que na atividade de locação de mão-de-obra, o pagamento dos salários e dos encargos trabalhistas e sociais é de responsabilidade da empresa prestadora dos serviços, isto é, da empresa locadora da mão-de-obra.

Da Conduta Ilícita e Multa de Lançamento de Ofício

Houve o intuito fraudulento, com vistas a diminuição da base de cálculo do IRPJ. O aventado erro material repetiu-se em todos os meses do ano, em desproporção acentuadamente discrepante entre total escriturado e as notas fiscais emitidas. Os responsáveis pela fiscalizada intentavam obter desoneração indevida da carga tributária ao migrar para o regime cumulativo de PIS e COFINS, optando pelo Lucro Presumido.

A escrituração das receitas em valores acentuadamente discrepantes daquelas efetivamente auferidas, seria o meio para acobertar a realidade dos fatos, expediente de que se serviam para apurar o IRPJ e a CSLL em montante bem menor que o devido.

Ao inserir elementos inexatos nos livros contábeis (Diário nº 13), prestando com base neles, declaração falsa às autoridades fazendárias, concretizaram-se um ou mais dentre os ilícitos tipificados como fraude, em sentido amplo, nos art. 71, 72 e

73, da Lei nº 4.502/64. Os fatos praticados pela fiscalizada revestem-se de caráter ilícito (Ricardo Lobo Torres, em "Curso de Direito Financeiro e Tributário" -9ª edição, 2002, Ed. Renovar, pág. 294).

Para esses casos, a lei tributária, nos termos do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, impõe a aplicação de multa de ofício qualificada no percentual de 150% sobre a diferença do imposto e reflexos devidos.

Inconformada com o lançamento do qual foi cientificada em 01/09/2009 (fl. 149) a interessada apresentou em 29/09/2009 a impugnação de fl. 170 a 202, na qual alega, em síntese, que:

- O processo nº 2006.51.01.0001117-1 (inconstitucionalidade do recolhimento de tributo pelo art.3º da Lei 9718/98) teve decisão transitada em julgado a favor do contribuinte na 18ª Vara Federal; quanto a outra ação (compensação de créditos devido a declaração de inconstitucionalidade) a decisão ainda não transitou em julgado.

- Foi deflagrada ação fiscal entendendo-se que o recolhimento do IRPJ do foi insuficiente, vez que, não foram oferecidas à tributação os encargos referente a "Mão de Obra" pagos pelo Tomador de Serviço ao empregado temporário Foi oferecido a tributação a Taxa Administrativa sendo incontroverso que tal fato se refere à receita auferida.

. Em análise ao item 2.2 do termo fiscal nº 5, constata-se que a Administração entende que não só a "taxa de Administração" compõe a receita da empresa, mas também a "rubrica mão de obra" contabilizada na nota fiscal do requerente como "reembolso de encargos".

- A SRFB entende que deve ser oferecido a tributação os encargos da mão-de-obra, salário do empregado temporário (valores discriminados em Nota Fiscal), considerando ser receita auferida.

- O contribuinte é mero intermediário das chamadas rubricas "mão-de-obra". Não se pode incluir no critério qualitativo (base de cálculo), fatos que não constituem acontecimentos econômicos ou grandeza econômica.

- A empresa presta serviço de mão - de - obra temporária. A atividade é regulamentada pela Lei Federal 6.019/74 e pelo Decreto 73.841/74.

- O vínculo de trabalho existente entre o trabalhador temporário e a empresa de trabalho temporário se encontra previamente ajustado no contrato entre a empresa de trabalho temporário e a tomadora (doc.anexo). Não se pode desconsiderar a natureza específica de sua atividade desenvolvida como intermediadora.

- A legislação define cada uma dessas partes (fl.175).

- A empresa tem duas relações contratuais vinculadas. Um contrato entre a empresa tomadora do serviço e a empresa de trabalho temporário, onde esta se compromete a recrutar e disponibilizar os trabalhadores temporários, mediante remuneração previamente acertada. A tomadora de serviço se compromete a repassar à impugnante os valores referentes ao pagamento dos salários dos trabalhadores temporários e encargos sociais correspondentes, além de pagar uma quantia previamente determinada pela prestação de serviço da empresa de trabalho temporário (doe. em anexo), denominada de taxa de administração ou comissão.

• Há uma relação de contrato de trabalho por tempo determinado, estabelecido entre a empresa de trabalho temporário e o trabalhador, onde este se obriga a prestar serviço a uma determinada empresa, em troca de salário ajustado previamente entre as empresas, e que será pago pela prestadora de serviço (determinação legal), mas com os recursos repassados pela tomadora do serviço.

• A prestadora de serviços temporários, é mera intermediadora entre a empresa tomadora e o trabalhador temporário, onde sobressai a natureza específica da atividade exercida da autora.

• A empresa é obrigada a emitir nota fiscal de prestação de serviços com os valores denominados nos seguintes grupos: REEMBOLSO DE PROVENTOS - Salário pago ao trabalhador temporário; REEMBOLSO DE ENCARGOS - Encargos sociais e trabalhistas do trabalho temporário (ex: FGTS, INSS); TAXA DE ADMINISTRAÇÃO. - Comissão da Impetrante.

• A folha de salário e encargos sociais, correspondem as verbas pagas pelas empresas tomadoras de serviços aos trabalhadores temporários contratados, ficando a impetrante como mera intermediária da transação, responsável pelo repasse conforme a Lei 6.019/74.

• Conclui-se que a taxa de administração, representa a efetiva e real remuneração percebida pela Impetrante pelo serviço de intermediação.

• VALORES QUE NÃO CONSTITUEM A BASE DE CÁLCULO DO IRPJ DO ALCANCE E APLICAÇÃO DO FATURAMENTO

• Transcreve doutrina e artigo do código civil sobre conceito de faturamento, nas fl. 177 e 178.

• O código Comercial prevê que a fatura é instrumento de contrato de mercantil, utilizado nas vendas por atacado. Por conseguinte o conceito de faturamento, foi sendo alterado e hoje ele corresponde a receita bruta.

• A Lei nº. 6.404/76 em seu artigo 187, itens I e II, dispõe que as empresas deverão, na Demonstração de Resultados do Exercício, discriminar "a receita bruta, das vendas e serviços, deduções das vendas, dos abatimentos e dos impostos" e "a receita líquida".

• A legislação fiscal também consagrou o termo receita bruta, conforme o artigo 279 do RIR199.

• Faturamento é o ato que decorre da emissão de faturas. De acordo com o nosso ordenamento jurídico a doutrina, aplicada ao Direito Comercial informa que a fatura exprime uma venda já consumada, oportunidade em que se perfaz uma lista das mercadorias e/ou artigos, vendidos, com indicação de preço, quantidade, demonstração de qualidade espécie.

• Aqui faturamento está ligado à idéia do somatório das receitas decorrentes da atividade da empresa. Sendo uma empresa mercantil, seu faturamento decorrerá das operações com vendas de mercadorias, pois é esse o seu objeto; se for uma prestadora de serviços o seu faturamento decorrerá do somatório das operações de venda.

• Transcreve na fl. 180 trecho da Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 1-1/DF.

-
- Esta decisão passou a conceituar faturamento como sendo receita bruta, contudo tal entendimento foi efetuado em virtude de uma interpretação jurídica conceitual do disposto no decreto-lei 2.397/87, art. 22 "a" (transcrito na fl.180).
 - Como esclarece a Ministra Eliana Calmon no recurso Especial 516.4 - RJ (2003/0047632-5), em que pese haver uma equiparação de faturamento a receita bruta, não são a mesma coisa (fl. 181).
 - Atenção deve ser dada para a correta interpretação da norma constitucional, quanto a definição de Faturamento já decidida pelo STF.
 - O informativo nº 408 traz o entendimento do Plenário do Egrégio STF, quanto a definição de Faturamento (fl.181).
 - O "Faturamento" deve ser visto e entendido conforme interpretação do STF referente ao informativo nº. 437, no julgamento do Recurso extraordinário nº. 240785/MG. 24.8.2006. (RE-240785), e o Recurso Extraordinário 346.084-6 e 408.797-7.(fl.182).
 - Nem tudo que se encontra escriturado numa fatura pode ser considerado receita, na acepção de grandeza econômica, isto porque a Constituição Federal estabeleceu "LIMITES".
 - Não se pode entender que os valores que compõe o pagamento do empregado temporário (salário, encargos do INSS, 13º salário, FGTS), constituem ingresso no patrimônio do Contribuinte, tributando grandeza que não se encontra na base de cálculo daquele tributo.
 - Nem tudo quanto seja recebido é receita. Deve ser considerada a distinção entre os aspectos financeiro e econômico.
 - Se faz necessário verificar que o termo "acréscimo" pode ser visto sobre o aspecto econômico quanto correspondente a um aumento do patrimônio líquido sem que tenha havido entrada de dinheiro. Um "acréscimo" pode ser visto sobre o aspecto financeiro quando ocorre uma entrada de dinheiro que não corresponde a um aumento do patrimônio líquido.
 - Se uma empresa obtiver um empréstimo, ou receber uma quantia que não lhe pertence, mas sim a um terceiro com o qual negocia, e embora esteja ocorrendo uma entrada de dinheiro, não ocorre aumento de seu patrimônio líquido. Tais recebimentos não constituem receitas.
 - O fluxo de dinheiro, nem sempre corresponde ao fluxo de riqueza capaz de aumentar ou diminuir o patrimônio líquido. Receita não inclui todos os acréscimos dos ativos, ou decréscimos nos passivos. O recebimento de numerário por empréstimos tomados ou valor de um ativo comprado a dinheiro não são receitas, porque não alteram o patrimônio líquido. Estes conceitos não podem estar dissociados ao princípio da capacidade contributiva, que está submetido a supremacia das normas constitucionais e da máxima efetividade.
 - O termo "auferido" traduz a idéia de algo que é percebido, que é transformado em dinheiro ou bem econômico. A receita auferida é um acréscimo patrimonial juridicamente qualificado; é aquele em que prestação já está satisfeita. Para fins de incidência tributária, quer dessas contribuições PIS e COFINS, quer do IRPJ, não basta que a pessoa jurídica tenha receita; é imprescindível que se aufera os

efeitos do negócio jurídico que lhe deu causa, que haja efetivamente entrada de valores nos cofres da empresa.

- Um dos efeitos das obrigações em geral é o pagamento; logo, para concretização da, repita-se, receita auferida, é necessário que ocorra o pagamento em dinheiro, ou bem com funções imediatas equivalentes.

- Infere-se que constitui a, "conta de mão de obra" também denominada de (reembolso de proventos ou de encargos), valores repassados pelo tomador-cliente à impugnante de quantias devidas a título de salário e demais elementos relativos ao trabalhador temporário. É forçoso entender que os valores repassados pela tomadora de mão-de-obra temporária à empresa cedente, se constituem em receitas, ou implemento patrimonial ou ainda grandeza econômica.

- Pretender tributar simples ingressos, valores pertencentes a terceiros que não integra, nem agrega grandeza econômica ao patrimônio do prestador de serviço, é desvirtualizar a base de cálculo do IRPJ.

- Transcreve jurisprudência nas fl.185 a 193.

- O contribuinte/impugnante não era conhecedor da omissão e imperícia efetuada por seu antigo contador. O conhecimento de tal fato só foi verificado com o recebimento do "TERMO Nº 4"- CONSTATAÇÃO E INTIMAÇÃO

- Foi confirmado pelo anterior contador que houve erro contábil sendo apurada diferenças entre receitas escrituradas (ano de 2007) e que tal fato se deu em face de ter gerado uma interpretação errônea e descuidada do responsável pela escrituração técnica/tributária.

- A impugnante efetuou "Denúncia ao Conselho de Contabilidade do Rio de Janeiro" onde foi requerida aplicação de sanções.

- Não se pode aceitar a imputação de intuito fraudulento.

- A empresa em todo o período de fiscalização sempre procurou atender as exigências da fiscalização, agindo com lisura e atenção para dirimir qualquer dúvida. O referido fato pode ser constatado com a verificação do cumprimento de todos os TERMOS DE FISCALIZAÇÃO.

- Para que haja a caracterização de "fraude" é necessário que seja observado os casos legais, isto é: evidente intuito de fraude, definidos nos artigos 71 a 73, da Lei n.º 4.502/1964.

- O dolo é presença obrigatória para a caracterização tanto da sonegação, quanto da fraude, como do conluio. Conseqüentemente, o evidente intuito de fraude a que se refere o artigo 44, da Lei n.º 9.430/96 também pressupõe a ocorrência de dolo.

- Conclui-se que imprescindível a conjugação de vários elementos e em todos estando a presença do dolo, da má-fé para a imposição da multa qualificada.

- Logo, não deve prosperar a imputação de fraude eis que esta deve estar associada ao dolo, o que não ficou evidenciado, nem provado.

- Os atos administrativos possuem presunção de legitimidade e portanto veracidade, decorrente do princípio da legalidade, previsto no "caput", do art. 37 da Constituição Federal. Também é certo que esta presunção é relativa vez que, a lei

estabelece como verdade até prova em contrário. O fato presumido é havido como verdadeiro, salvo se a ele opuser prova em contrário.

- Não basta alegar a presunção, mister se faz que a parte comprove a existência dessa presunção, isto é, imprescindível a comprovação do elemento "dolo", para que seja imputado ao Impugnante "ato fraudulento". No presente caso, como a presunção de veracidade é um atributo do ato administrativo, é indispensável a comprovação da imputação pretendida, qual seja, "que a empresa agiu com "dolo", o que não ficou comprovado, diante dos fatos narrados.

- Transcreve jurisprudência nas fl.195 a 202.

- Requer seja revogado o Termo nº 05, que originou o auto de infração.

- Requer também a diminuição do gravame da multa para 50%.

É o relatório.”

- A DRJ do Rio de Janeiro, decidiu por julgar o lançamento procedente em parte, afastando a qualificação da multa, mas mantendo as exigências principais, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

OMISSÃO DE RECEITAS.LUCRO PRESUMIDO. EMPRESA DE LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA. VALORES RELATIVOS AO CUSTO COM MÃO-DE-OBRA E BENEFÍCIOS AOS EMPREGADOS.

Nas empresas de trabalho temporário fornecedoras de mão-de-obra, as despesas com pessoal e benefícios aos empregados não podem ser excluídos da receita bruta para fins de apuração dos tributos.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2007

Ementa: CSLL DECORRÊNCIA.

Decorrendo as exigências da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada, no mérito, a mesma decisão proferida para o imposto de renda, na proporção do mantido.

MULTA AGRAVADA.

Afasta-se da exigência fiscal o agravamento da penalidade quando nos autos não restam provas caracterizadoras do evidente intuito de fraude.A multa é reduzida para 75%.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Assim a d. autoridade julgadora de primeira instância construiu, em síntese, seu entendimento:

- que a empresa autuada opera tendo como atividade econômica a locação de mão de obra temporária, nos termos da Lei nº 6.019/74 e Decreto nº 73.841/74, assim como terceirização de mão-de-obra e alocação de *trainees* e estagiário;

- afirma que no contrato com tomador prevê o recebimento de valores financeiros compreendendo o ressarcimento de salários, encargos sociais, refeições, vale transporte, FGTS etc;

- o contrato celebrado com clientes define bem isso como sendo preço do serviço;

- afirma que os salários, e demais encargos legais constituem custo dos serviços prestados de locação de mão de obra;

- entende que os salários e demais encargos, por força da citada lei de trabalho temporário, é responsabilidade da empresa prestadora, sendo fiscalizada por esse dever diretamente;

- cita o Parecer CST/SIPR nº 1236/89, que trata do IRFonte nas locações de mão de obra, definindo a responsabilidade direta da empresa locadora, não prevalecendo qualquer disposição contratual firmada entre as partes contratantes objetivando transferir essa responsabilidade para tais obrigações legais;

- a empresa de trabalho temporários age em nome próprio e não em nome da tomadora;

- entende que a prestadora de serviços não é mera repassadora de salários e encargos sociais, mas ela remunera salários e encargos dos seus trabalhadores que vão prestar serviço em outras empresas;

- o fato de segregar tais custos da taxa administrativa, ao ver da autoridade “a quo”, não retira o valor da natureza de preço de serviço, tratando-se de mera discriminação de custos;

- entende que os valores intitulados de reembolso constituem parte do preço do serviço prestado;

- conceitua que receita bruta é aquela obtida pela empresa mediante atividade que constitua o seu objeto social;

- nesse sentido cita o art. 279 do RIR/99 (com matriz legal o art. 31 da Lei nº 8.981/95) dizendo que o produto da venda de serviços prestados está compreendido na receita bruta;

- nesse sentido ainda assevera que, dentro dos valores relativos a prestação de serviços, os mesmos devem constar da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois esta receita quando auferida provocou um acréscimo patrimonial;

- afasta a qualificação da multa de ofício, por entender inexistente o evidente intuito de fraude, vale dizer, o dolo específico para incorrer em tal sanção quando qualificada,

deixando o Fisco de apresentar provas da intenção deliberada do contribuinte de praticar fraude.

O sujeito passivo, não se conformando com a decisão “a quo” interpôs seu recurso voluntário, praticamente reproduzindo seus argumentos e razões discordantes como exposto em sua impugnação, sobre a matéria remanescente para o exame desta segunda instância julgadora.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Orlando José Gonçalves Bueno

Por presentes os pressupostos de admissibilidade recursal, dele tomo conhecimento.

Como relatado, nota-se que a controvérsia estabelecida entre o Fisco e o contribuinte reside em dois pontos fundamentais:

- a questão se se o valor constante da atividade econômica do contribuinte constitui preço, ou parte do preço, como sendo os valores considerados como salários e demais encargos legais decorrentes;

- e a questão de se entender como receita bruta todos os valores, seja como taxa administrativa, seja como ressarcimento de custos de salários e encargos da mão de obra, base do IRPJ e CSLL, na qualidade de acréscimo patrimonial.

Antes mesmo de se adentrar nesse exame das razões, tanto do fisco, como da Recorrente, impende registrar os fatos incontroversos:

- o contribuinte é optante pelo lucro presumido, no período fiscalizado e sequer questiona tal opção por tal regime de tributação, por outro lado a autoridade administrativa fiscal igualmente relata tal opção para o ano-calendário fiscalizado;

- a base tributável do regime adotado pelo sujeito passivo é a receita bruta, nos termos do disposto no art. 31 da Lei nº 8.981/95;

- é fato que, a fls.137, no Termo nº 04, Constatação e Intimação Fiscal, exigiu-se do contribuinte esclarecimentos sobre o subfaturamento da receita escriturada, vez que tal escrituração serviu de base para informações prestadas na DIPJ Ex. 2008, base 2007, apresentada ao fisco, para fins de apuração do IRPJ (Lucro Presumido), anexando um Demonstrativo Comparativo entre Receitas Escrituradas e Apuradas –2007;

- como também é fato comprovado, a fls.140, a seguinte resposta da Recorrente, a saber:

“Ao

Ministério da Fazenda

Secretaria da Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal/7 a. RF

Delegacia da Receita Federal no Rio de Janeiro

Divisão de Fiscalização III — Equipe Fiscal 118

Att. Sr. Auditor Fiscal Wagner Santos Freire

REF.: EXTRAQUADRO ADM. DE RECURSOS HUMANOS E SERV.
LTDA

CNPJ nº 02.672.387/0001-58.

TERMO DE INTIMAÇÃO DE Nº 04 18/08/2008 — MPF :
0719000.2009.00242-6

Em complementação do atendimento ao termo de intimação emitido por V.Sas., esclarecemos que na escrituração contábil do período diligenciado do ano de 2007, houve por parte da empresa de contabilidade responsável a época, o erro material por motivo de imperícia, quando deixou de escriturar os valores recebidos a título de reembolso dos valores pagos pela Extraquadro antecipadamente de proventos e encargos sobre a mão de obra locada em seus clientes.

Informamos ainda que não houve a má fé por parte da Extraquadro, devido ao fato de a mesma ter informado anteriormente em relatórios acessórios sobre os valores citados, conforme V.Sas. faz constar no próprio termo de constatação e intimação emitido.

Atenciosamente,

Rio de Janeiro, 03 de agosto de 2009.”

Desta feita, toda a discussão centrada sobre a base tributável, seja sob a ótica de preço do serviço, seja sobre o conceito de receita bruta, não obstante os razoáveis argumentos expostos pela defesa da Recorrente, quer relativamente a rubrica “taxa administrativa” constituindo-se essa, efetivamente, o preço dos serviços praticados em locação de mão de obra, assim como para o tratamento de receita tributável faz-se necessário considerar a condição do ingresso no patrimônio do contribuinte, na esteira do entendimento exposto pelo prof. José Antonio Minatel, que ensina:

*“No entanto, como já alertaram os financistas, nem todo ingresso tem natureza de receita, sendo imprescindível para qualificá-lo o caráter de **definitividade** da quantia ingressada, o que não acontece com valores só transitados pelo patrimônio da pessoa jurídica, pois são por ela recebidos sob condição, ou seja, sob regime jurídico, o qual, ainda que lhe dê momentânea disponibilidade, não lhe outorga definitiva titularidade, pelo fato de os recursos adentrarem o patrimônio carregando simultânea*

*obrigação de igual natureza. O mesmo acontece com os valores recebidos na qualidade de mandatário, por conta e ordem de terceiros, ou recebidos a título de empréstimo, de depósito, de caução. Há momentânea disponibilidade, é inegável, mas não com o definitivo **animus rem sibi** de titular, de dono, de proprietário, e sim com **animus** de devedor, de responsável, de obrigado.” (Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação, MP Editora, 2005, p.100/101).*

Assim, é a realidade constatada nesses autos, que a Recorrente, como empresa locadora de mão de obra temporária, cobra de seus clientes, tomadores de serviços, um valor que se constitui em sua obrigação de pagar, seja a remuneração dos trabalhadores temporários, que realizam os serviços para clientes, seja obrigações legais trabalhistas e previdenciárias daí decorrentes, na condição de obrigada portanto, e não de titular dos valores que não se incorporam ao seu patrimônio, vale dizer, não há definitividade, nem qualquer acréscimo patrimonial, ocorrendo, tão somente, permutações patrimoniais, que não diminuem, nem aumentam o patrimônio líquido da mesma, o que, por esse motivo, não há se falar em lucro sobre tais ingressos de reembolso e/ou ressarcimento.

Contudo esse seja o entendimento aqui adotado, o fato de existir um citado documento formal, assinado pelo representante da Recorrente (fls. 140), confessando “erro contábil” exatamente sobre intimação fiscal para prestar esclarecimentos relativos a diferença apurada entre o escriturado e o apurado, por força de desconsideração de valores recebidos à título de reembolso de despesas com mão de obra temporária, este julgador não pode olvidar, ou omitir tal relevante documento, mesmo perante razões defensórias plausíveis de ponderação e compreensão sobre a real atividade econômica relatada nestes autos.

Nesse sentido, por outro lado, a Recorrente, mesmo, em tese, questionando a adoção de base tributável considerando a receita bruta os valores totais faturados para clientes, englobando a comissão administrativa, assim como as verbas salariais e demais encargos legais trabalhistas e previdenciários, em nenhum momento, em face a verdade material, traz ao processo as demonstrações documentais de que as verbas recebidas aquele título, de sua obrigação de pagar terceiros e o fisco, por força dessa prestação de serviços, não se incorporaram definitivamente ao seu patrimônio, apenas exibindo registros em livros contábeis e planilhas que não computaram na base de cálculo dos tributos (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) os valores entendidos como ressarcimentos de salários e encargos legais, que também fragiliza a sustentabilidade de sua tese defensiva, em face a carência de prova a caracterizar que as verbas somente transitaram por seu patrimônio, sem qualquer incorporação como acréscimo.

Diante do exposto, com já dito, não se pode negar reconhecimento válido (objeto lícito, agente capaz, forma não vedada em lei e sem denotar qualquer defeito intrínseco ou extrínseco – art. 104 do novo CC) ao documento de fls. 140, confissão expressa de “erro contábil” sobre o tratamento exibido perante a autoridade fiscalizadora, o que contraria frontalmente a tese de defesa da Recorrente, que, por isso, não se sustenta, principalmente pelo disposto no art. 136 do CTN, que trata da responsabilidade objetiva do sujeito passivo, que assim prescreve: “ *Salvo disposição em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão do efeitos do ato*” Se foi erro confesso, ainda que imputável ao contabilista terceirizado, o fato da infração tributária não pode ser exonerado do sujeito passivo, mesmo por que o lançamento de ofício, na determinação da base imponível, está reparando o erro cometido e confessado pelo sujeito passivo, em detrimento ao crédito tributário, não podendo

ser oponível como defesa daquele, para justificar o não oferecimento à tributação de verbas as quais a autoridade lançadora entendeu como devidas na composição da base tributável, e o contribuinte concordou, ainda que de maneira indireta, assumindo seu próprio erro, que deixou de escriturar corretamente tal base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Em suma, se o sujeito passivo confessa ter errado, depois de devidamente intimado para esclarecimento, tal equívoco foi perante algum procedimento legalmente prescrito, como apurado pela fiscalização, e por conta disso, seu erro está sendo corrigido, de ofício, pelo presente lançamento, na exigência do crédito tributário da Fazenda Nacional, com todos seus consectários legais.

Mesmo que se alegue o documento de confissão de erro – reitere-se que na fase recursal a Recorrente ainda reforça com a juntada de cópia da denúncia perante o Conselho Regional de Contabilidade relativo a acusação em comento - refira-se a penalidade aplicada, no intuito de afastar contra si a sanção reconhecida pela infração fiscal, o denominado “erro contábil” se encontra vinculado substancialmente ao atendimento do Termo de Intimação nº 04, que diretamente questiona o tratamento de receita escriturada e apurada, ou seja, diferença entre o que foi considerado receita pelo contribuinte (taxa administrativa) e o que foi apurado pela fiscalização (todas os valores recebidos como receita bruta, incluindo os ressarcimentos e/ou reembolsos como exercício regular do objeto social da empresa fiscalizada), consistindo, claramente, no fulcro da discussão contenciosa deste processo, indissociável, pois, do mérito da questão posta a julgamento, e, com efeito, neutralizando a defesa jurídica da Recorrente para justificar o assumido erro como se fosse um tratamento deliberado de conceitos próprios de receita/lucro, composição de preço, ressarcimentos etc, matéria técnica que, no processo contencioso, contradiz o quanto apurado e confessado durante o procedimento fiscalizatório.

Portanto, ante o apontado elemento documental de confissão, matéria fática e que comprova a manifestação dispositiva e válida do erro de composição contábil fiscal da escrituração do sujeito passivo, revelam-se inconsistentes os argumentos teóricos desenvolvidos pela Recorrente, e também por que, como já aduzido, carecem de provas robustas e insofismáveis que os valores que ingressaram em seu patrimônio, o foram sem caráter de definitividade.

Diante todo o exposto, evidenciada a prova comentada, válida e eficaz, para os efeitos deste processo administrativo fiscal, sobre a confissão de erro contábil cometido pelo sujeito passivo, ainda que por seu contabilista à época, que, por sua vez, poderá ser, em outro momento, devidamente responsabilizado, em processo administrativo de competência de seu órgão de classe profissional, o que, conquanto assim seja, não tem o condão de afastar a responsabilidade tributária do sujeito passivo, como estabelecida no art.136 do CTN.

Por derradeiro, pelos fundamentos próprios de natureza fática/probatória acima descritos, sou por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Orlando José Gonçalves Bueno

Processo nº 12898.001405/2009-33
Acórdão n.º **1202-00.617**

S1-C2T2
Fl. 15
