



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

**Processo nº** 16095.000266/2006-84  
**Recurso nº** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 1402-001.123 – 4<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária  
**Sessão de** 03 de julho de 2012  
**Matéria** IRPJ E OUTROS  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
MAZZINI ADMINISTRAÇÃO E EMPREITAS LTDA.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

**Ano-calendário: 2001**

Ementa: TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA.

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (STJ - Primeira Seção de Julgamento, Resp 973.733/SC, Relator Ministro Luiz Fux, julgado em 12/08/2009, DJ 18/09/2009).

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

**Ano-calendário: 2001**

Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS. NOTAS FISCAIS NÃO ESCRITURADAS. DESCLASSIFICAÇÃO DA ESCRITA. ARBITRAMENTO.

A apuração de omissão de receitas, como decorrência da não escrituração de notas fiscais em volume muito superior à receita declarada, torna inábil a escrituração da empresa e implica na necessidade de arbitramento do lucro.

**Assunto: Outros Tributos ou Contribuições**

**Ano-calendário: 2001**

Ementa: CSLL. LANÇAMENTO DECORRENTE.

Aplica-se ao lançamento tido como reflexo o resultado do julgamento proferido em relação à exigência que lhe deu origem.

PIS .COFINS. EMPRESA DE LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA. RECEITA BRUTA.

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. (STJ AgRg no REsp 1267811 / PR, 2<sup>a</sup> Turma, Ministro Castro Meira, Sessão de 03/05/2012, Dje 10/05/2012)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos: 1) Dar provimento parcial ao recurso de ofício para determinar a apuração do IRPJ e da CSLL mediante aplicação do percentual de 38,4% sobre a receita bruta apurada pela autoridade lançadora e; 2) Dar provimento parcial ao recurso voluntário para acolher a decadência relação aos fatos geradores ocorridos até 31/08/2001, inclusive, para o PIS e a Cofins.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva e Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

## Relatório

Por bem resumir a controvérsia, adoto o Relatório da decisão recorrida que abaixo transcrevo:

Trata o presente processo de Autos de Infração relativos ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica — IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL, Contribuição para o Programa de Integração Social — PIS, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — COFINS, formalizando crédito tributário no valor total de R\$ 11.471.628,02, com os acréscimos legais cabíveis até 31/08/2006, em virtude de receitas não declaradas no ano-calendário 2001, conforme Termo de Verificação e Constatação Fiscal às fls. 150/152.

A autoridade lançadora aplicou multa no percentual de 112,5%, e formalizou representação fiscal para fins penais, autuada sob nº 16095.000268/2006-73, a qual segue em processo apenso ao presente, mas sem qualquer referência das circunstâncias ali relatadas no Termo de Verificação Fiscal ou nos Autos de Infração.

Cientificada da exigência em 28/09/2006, a empresa autuada, por seus advogados e procuradores, apresentou em 27/10/2006 a impugnação de fls. 224/252, na qual alega, em síntese, o que segue:

- Argúi a decadência do direito do Fisco constituir o crédito tributário, *mormente porque o contribuinte optou pela forma de tributação do lucro real e, como é sabido e ressabido que no ano de 2001 — que corresponde ao período do presente auto de infração — a forma de apuração era trimestral. Reporta-se à insegurança jurídica que penalizará ainda mais contribuinte com exações estapafúrdias com reflexos irradiados para as atividades desenvolvidas por ele, e menciona que a Decadência ocorre mês a mês, vale dizer, dos meses mais antigos para os mais recentes.*

- Aduz que manteve-se à disposição, na medida do possível, para fornecer informações e documentos necessários ao cumprimento do dever legal do agente fiscal em exercício, somente deixando de apresentar o livro diário que fora extraviado. Ainda, o arquivo magnético que servia de backup do livro sofreu rompimento de informações gravadas.

- Diante destas circunstâncias, relata que:

*Examinando o trabalho do fisco na confecção do lançamento, observamos uma série de incongruências normativas e funcionais no ponto de vista técnico contábil, o que invariavelmente desnuda a realidade de que o lançamento não presta aos fins a que se destina.*

*Dentre os pontos de divergência técnicos contábeis destacamos:*

- Aplicação das alíquotas do IRPJ e adicionais e, também, a CSLL utilizando-se sobre base de cálculo o valor chamado de diferença tributária de 11.450.000,00

- Lançamento ter sido constituído sob o fundamento de receita bruta sem a consideração/diminuição dos custos e despesas utilizando-se, para tanto, o critério de apuração e determinação tributária de lucro real.

*- Aferição de valores sobre total da nota fiscal para o cálculo de recolhimento de PIS e COFINS.*

*- Desconsideração de crédito do contribuinte perante a receita no caso de coadunar-se com a possibilidade de tributar pelo valor total da nota, desconsiderando-se a subdivisão dos salários + encargos*

Aborda o princípio da verdade material, menciona que o julgador é livre na investigação das provas, como forma de atender ao interesse público primário e à preservação da ordem jurídica. Por esta razão, sua defesa tem por objetivo uma reinterpretação da escritura contábil da impugnante com o objetivo único de provar que esta não sonegou informações, muito menos esquivou-se do pagamento de tributos.

• Defende a regularidade de sua escrituração contábil, asseverando que *todas notas fiscais e demais livros estiveram e ainda estão a disposição do fisco*, com exceção do Livro Diário que não pôde re-escriturar no prazo determinado porque as notas fiscais correspondentes estavam em poder da Fiscalização. Desta feita, compromete-se a concluir os lançamentos contábeis em 90 dias e opõe-se à tributação sem a consideração das despesas do período.

• No que tange às exigências da Contribuição ao PIS e da COFINS, houve *utilização inadequada da base de cálculo*, na medida em que se *incluiu folha de salário e outros encargos discriminados nas notas fiscais, o que indubitavelmente majorou de forma descomunal o presente auto de infração*.

• Restringe a dúvida ao *critério quantitativo* da regra matriz, na medida em que sua atividade é o *gerenciamento de pessoal*, é o *gerenciamento e administração do obreiro* e somente dispõe de *know how em administração — gerenciamento de pessoas, em diversos ramos de atividade*. Em consequência, o *critério quantitativo no caso da impugnante é a taxa administrativa*. E, a respeito do tema, cita o processo 2002.61.19.004879-5 que tramita na justiça Federal da Cidade de Guarulhos/SP.

• No âmbito do IRPJ, aduz que o *auditor fiscal julgou imprestáveis os lançamentos contábeis e, por via de extensão, desclassificou a escrita*, no entanto sem descrever minuciosamente os critérios utilizados. Entende que se o fisco, no exercício de seu poder-dever de investigação, tiver meios de comprovar as parcelas de lucro erroneamente escrituradas pelo contribuinte, deve ele suprir oficiosamente tal vício, erro ou deficiência, restaurando a verdade material e efetuando as necessárias retificações.

• Afirma que sua escrituração não é imprestável, aduz que a verdade material só é alcançada quando o Fisco dispõe de *meios técnicos suficientemente precisos*, admitindo a prova indiciária apenas em casos extremos. Defende que a base de cálculo do IRPJ é o lucro, o que impõe a *obrigatória aceitação dos registros contábeis como prova a favor do contribuinte*, pois se o fato gerador da obrigação tributária passa a ser qualquer número que esteja diante do fisco, há total insegurança jurídico-tributária.

. Reporta-se à determinação de seu lucro refletida em sua contabilidade e na DIPJ, e conclui que *definir como base de cálculo para IRPJ todo o numerário do movimento do exercício é outras palavras; desfazer de todas as informações prestadas ao fisco via Guias-Especificas dirigidas ao fisco*.

. Assevera que o agente fiscal tem uma infinidade de caminhos para perseguir assim de encontrar os elementos de ordem numérica que constituem a contabilidade dos contribuintes e mencionando o fato de que apenas os recolhimentos de contribuições previdenciárias já alcançam a quase totalidade do lucro apurado pelo Fisco, questiona quem efetuou o pagamento dos salários dos funcionários e os encargos inerentes a atividade do obreiro gerido pela impugnante junto a empresa contratante de mão-de-obra.

. Questiona o *alargamento da base de cálculo*, na medida em que se deve considerar *as normas atinentes à realidade que o contribuinte está inserido*, descrevendo a natureza dos valores que compõem as notas fiscais emitidas, a título de *reembolso de salários, encargos e taxa administrativa*.

. Cita que o *relaxamento da definição de fatura e faturamento* já gerou inúmeras discussões judiciais, e argumenta que a *falibilidade do alargamento da base de cálculo* está sendo *repelida pelo Supremo Tribunal Federal e na presciência disto apontamos este vício com as mãos limpas de um contribuinte sincero e honesto perante o fisco*. Neste sentido, reporta-se a doutrina que estabelece faturamento como sendo a receita bruta definida pela legislação do imposto de renda, distinto, assim, do *numerário que porventura tenha passado pelas mãos do contribuinte*.

. Na seqüência, acrescenta:

*No presente caso, tratamos da tributação de uma empresa jurídica de direito privado que exerce atividades no ramo da prestação de serviços com administração de mão-de-obra, em regra não especializada, onde através de contrato formulado com outra empresa de diverso ramo de atividade ou ente público, concretizam uma relação comercial na qual a ora impugnante compromete-se a fornecer a mão-de-obra e administrar a mesma, responsabilizando-se inclusive com o pagamento de salários, recolhimento de contribuições previdenciárias entre outras obrigações trabalhistas inerentes a qualquer empregado.*

*Para tal administração de pessoal de mão-de-obra a impugnante cobra da empresa contratada um determinado valor. Assim, a nota fiscal emitida a esta empresa contratada é constituída pelo salário do obreiro que estará à disposição da empresa contratada, mais os encargos diretos e indiretos do salário deste obreiro, e, por fim, separadamente descrito em nota o valor cobrado pela impugnante pela administração e gerenciamento deste obreiro.*

*O fato tributário revela-se, aqui, no valor percebido pela impugnante quando da disponibilização e gerenciamento de obreiro para empresa e ente público contratante. Este valor cobrado para o gerenciamento desmembrar-se-á na contabilidade da impugnante em pagamento de funcionários, custos de funcionamento, impostos e havendo sobrejo este será o lucro da impugnante que obviamente será tributado.*

. No proceder da fiscalização, a incidência se dá sobre o salário dos obreiros, agredindo a *natureza de cada um dos tributos (IRPJ, PIS, COFINS e CSLL)*. Opõe-se a tais circunstâncias, mencionando que a *definição da base de cálculo* deve ser construída *sob sólidas bases de entendimento do fato tributário, o anseio arrecadatório do fisco não pode fazer com que os conceitos de direito tributário e natureza das atividades comerciais sejam modificadas ou elasticamente interpretadas para que sejam e estejam ao alcance da tributação*. Dai a *importância do fisco compreender o exercício da atividade do contribuinte*.

*Espera-se isto do fisco, uma atitude legítima e legal, sem o inchaço de pretensões vorazes da arrecadação imoderada, que busca metas a todo custo, certamente esta não é a visão deste zeloso fisco a que é dirigida esta impugnação, antes seu trabalho tem sido reconhecido pela legítima aplicação da norma fiscal.*

• Prossegue na argumentação contra a incidência sobre o valor total das notas fiscais, firmando que tal é *um descalabro dos mais absurdos*, e reportando-se ao dever do Fisco de buscar a verdade material.

• Cita o art. 153, III da Constituição Federal e o art. 219 do RIR199, que definem a incidência do imposto de renda sobre o lucro, e questiona o fato de o IRPJ, PIS, COFINS e CSLL tributarem *o salário do funcionário*, ou mesmo valores de *contribuição social, de SAT*, trazendo um paralelo entre sua atividade, remunerada

com taxa de administração, e a atividade de uma instituição financeira, remunerada com juros.

- Relata a constatação de extravio do Livro Diário e da imprestabilidade do arquivo magnético correspondente, mencionando que *não fez boletim de ocorrência para a confecção de outro livro, pois achou mais prudente aguardar a devolução dos documentos que estavam em poder do fisco para iniciar o trabalho de reconstrução do livro perdido*. Mas ressalva que o Fisco poderia ter buscado as informações necessárias em outras fontes, *tais quais os clientes da impugnante, o fisco previdenciário, além dos demais documentos entregues ao agente fiscal*.
- Novamente compromete-se em apresentar o Livro Diário de 2001, mas agora requer a abertura de prazo de 180 (cento e oitenta) dias para tanto.
- Argúi a *nulidade do demonstrativo do faturamento*, na medida em que *os nomes dos clientes não coincidem com aqueles constantes da nota fiscal, até mesmo os valores estão em descompasso com as notas fiscais verdadeiras, razão pela qual os demonstrativos de faturamento, por uma questão de justiça, devem ser ignorados*.
- Requer, assim, que *as preliminares sejam aceitas e julgadas procedentes, ou que se aceite os elementos contábeis que a impugnante deseja apresentar, em especial porque os relatórios informativos numéricos confeccionados pelo agente fiscal são imprestáveis ao fim que se destinam, fato que fica evidente com a quantidade de notas fiscais em valores e informações erradas usadas pelo agente em seu relatório*.

*Obviamente, que tais informações não podem seguir adiante sequer por força de resposta cardíaca do mais misericordioso homem. Além disso, deve-se asseverar a necessidade do contribuinte alicerçar ainda mais suas posições através de sólidos elementos de sua escrituração.*

- Requer, ainda, que seja reconhecida a taxa administrativa como base de cálculo para tributação de PIS e COFINS, e por via de continuidade que a tributação de IRPJ seja conferida nos termos que o contribuinte já apresentou em sua escrituração e reafirmará através de toda sua escrituração contábil.

Caso o fisco não entenda desta maneira, e considere como tributável o valor total da nota, requer-se que considere que tal aplicabilidade gera inegavelmente créditos em favor da impugnante, os quais assemelham-se e ou ultrapassam o valor do pretenso débito, o que resulta na operação crédito-débito que liquidam-se "de per si".

- Por fim, reitera o pedido de prazo de 180 (cento e oitenta) dias para *confecção de novo livro diário*.

Em 17/01/2007 os autos retornaram em diligência A. DRF/Guarulhos, nos seguintes termos:

*Dentre as informações constantes do Termo de verificação e constatação fiscal o auditor fiscal aponta que, à vista das notas fiscais apresentadas pelo contribuinte, foi elaborado o Demonstrativo do Faturamento Mensal em 2.001 (fls. 150/187), apurando-se a diferença tributável de R\$ 10.407.340,59.*

*Na impugnação o contribuinte alega, entre outras razões de defesa, que os nomes dos clientes, valores da taxa de administração, de reembolso e da seguridade social constantes dos demonstrativos de faturamento não coincidem com aqueles constantes das notas fiscais emitidas, razão pela qual afirma que o demonstrativo é imprestável para servir como base de cálculo de lançamento de um tributo e requer sua nulidade.* Anexas notas fiscais as fls. 274/285 e relatório comparativo as fls.

286/306, cuja totalização difere daquela constante do Demonstrativo de fls. 154/174 apresentado pela fiscalização.

*Do cotejo entre as notas fiscais apresentadas com o "Demonstrativo do Faturamento Mensal em 2.001" verifica-se que há, de fato, descompasso entre os documentos e as planilhas elaboradas pela fiscalização. Por outro lado, observa-se que os valores constantes das notas fiscais juntadas pelo interessado constam do Demonstrativo e esteio vinculados a outras notas fiscais, conforme quadro abaixo. [fl. 358]*

*Nesse contexto, **SOLICITO** o retorno dos autos à DRF/Guarulhos para que se resolva sobre a adequação entre as notas fiscais emitidas e os dados consolidados nos Demonstrativos de Faturamento elaborados pela fiscalização.*

*O contribuinte deverá ser cientificado do resultado da presente diligência, inclusive quanto a sua repercussão nos valores exigidos, sendo-lhe reaberto o prazo de impugnação para, se for de seu interesse, complementar suas razões iniciais.*

Em atendimento, a autoridade lançadora solicitou ao contribuinte a apresentação dos talonários de notas fiscais de serviços prestados, bem como do Livro de Registro de Notas Fiscais de Serviços Prestados (fl. 363), elaborou os demonstrativos de fls. 365/395 e juntou cópia das notas fiscais nos Anexos I a X destes autos. As fls. 396/397 relatou que elaborou demonstrativo das diferenças apuradas nas bases de cálculo da Contribuição ao PIS e do COFINS, bem como que identificou receita operacional de R\$ 12.965.151,88, a qual, considerando o lucro real declarado de R\$ 3.528.407,53, resulta em diferença tributável de R\$ 9.436.744,35.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas prolatou o Acórdão 05-22.476 por meio do qual deu provimento parcial à impugnação para cancelar a exigência do IRPJ e da CSLL, por entender que não apresentação da escrituração comercial e fiscal implicaria na necessidade de apuração do resultado pela sistemática do lucro arbitrado. Quanto à exigência do PIS e da Cofins, foram mantidas na integralidade, apenas com a adequação ao resultado da diligência efetuada.

Devidamente cientificado, o sujeito passivo recorre a este Colegiado ratificando a argüição de decadência e os fundamentos pelos quais entende que a tributação do PIS e da Cofins deveria incidir apenas sobre a taxa de administração.

É o Relatório.

**Voto**

Conselheiro LEONARDO DE ANDRADE COUTO

**RECURSO DE OFÍCIO**

A decisão recorrida cancelou os lançamentos do IRPJ e da CSLL por entender que as circunstâncias dos autos implicariam na necessidade da apuração do resultado por arbitramento e não pelo lucro real, como efetuado pela autoridade lançadora.

De fato, a Fiscalização informou que até a lavratura do auto de infração os livros Diário, Razão e Registro de Prestação de Serviços não teriam sido apresentados. Assim, faltariam os elementos necessários para a apuração do resultado pelo lucro real.

Conforme bem acentuado pelo Acórdão hostilizado, na ausência dos livros contendo a escrituração não há como afirmar que os custos e despesas estão presumidamente contabilizados, ou que a incidência se fez sobre o lucro líquido ajustado pela receita omitida. Ainda, não há como imputar-lhe as consequências da ausência de prova documental dos custos e despesas pretendidos, pois isto decorre da reconhecida inexistência de escrituração já à época do procedimento fiscal, o que caracteriza o contexto fático que impõe o arbitramento dos lucros.

Na lavratura da intimação, onde requeria no prazo estabelecido a escrituração do livro Diário até então não apresentado, a Fiscalização ressaltou que o não atendimento implicaria no arbitramento do lucro. Tal previsão não se concretizou pois a autoridade lançadora, em sentido diverso ao estabelecido no mencionado termo, efetuou a apuração do resultado pelo lucro real.

Além disso, a omissão representada pela diferença entre a receita declarada e aquela efetiva, representada pelo valor integral da nota fiscal, é muito significativa. O arbitramento do lucro nesse caso é um instrumento de adequação da exigência fiscal à proporcionalidade dos fatos pois, na impossibilidade de verificar a contabilização do custo correspondente, a aplicação do percentual evita a tributação da receita como se lucro fosse.

Por outro lado, o entendimento desta turma julgadora está consolidado no sentido de que o cancelamento total da autuação não é a melhor solução para o caso, pois implicaria em aceitar a infração cometida sem o estabelecimento de qualquer tipo de sanção.

Nessa linha, e considerando o tipo de atividade exercida pela interessada, meu voto é no sentido de dar provimento parcial ao recurso de ofício para aplicar o percentual de arbitramento de 38,4% sobre a base de cálculo apurada pela Fiscalização, e restabelecer a exigência do IRPJ e da CSLL obtido a partir daí.

## **RECURSO VOLUNTÁRIO**

Em relação à decadência, pauto minha linha de raciocínio no sentido de o prazo decadencial foi definido como regra geral no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN):

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*(....)*

Por outro lado, dentre as modalidades de lançamento definidas pelo CTN, o art. 150 trata do lançamento por homologação. Nesse caso, o § 4º do dispositivo estabeleceu regra específica para a decadência:

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*(....)*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação*

Hodiernamente, a grande maioria dos tributos submete-se ao lançamento por homologação, como é o caso do IRPJ. Assim, circunstancialmente, aquilo que representava uma regra específica tornou-se norma geral para efeitos de contagem do prazo decadencial.

No que se refere às contribuições sociais sua natureza tributária coloca-as, no gênero, como espécies sujeitas ao lançamento por homologação. Aplicam-se a elas, portanto, as disposições do art. 150 do Código Tributário Nacional. O já mencionado § 4º do mencionado artigo autoriza que a lei estabeleça prazo diverso dos cinco anos ali determinados.

Foi assim que a Lei nº 8.212, de 26 de julho de 1991, regulamentando a Seguridade Social, tratou do prazo decadencial das contribuições sociais da seguinte forma:

*“Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.” (grifo nosso)*

A mencionada lei determina expressamente quais as contribuições sociais, a cargo da empresa, que tenham base no lucro e no faturamento:

*Art. 23. As contribuições a cargo da empresa provenientes do faturamento e do lucro, destinadas à Seguridade Social, além do disposto no art. 22 são calculadas mediante a aplicação das seguintes alíquotas:*

(.....)

*II - 10% (dez por cento) sobre o lucro líquido do período-base, antes da provisão para o Imposto de Renda, ajustado na forma do art. 2º da Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990.*

(.....).

O Decreto-Lei nº 1.940/82 regulamenta o Finsocial. Posteriormente, a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991 criou a Cofins e determinou que essa contribuição seria cobrada em substituição àquela. Assim dispõe o art. 9º da LC:

*Art. 9º A contribuição social sobre o faturamento de que trata esta lei complementar não extingue as atuais fontes de custeio da Seguridade Social, salvo a prevista no art. 23, inciso I, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual deixará de ser cobrada a partir da data em que for exigível a contribuição ora instituída.* (grifo nosso).

Vê-se, portanto, que sob a ótica da Lei 8.212/91 a contribuição para a Seguridade Social calculada sobre o faturamento é o Finsocial, posteriormente substituído pela Cofins e a contribuição calculada sobre o lucro é a CSLL. Não há menção ao PIS.

É certo que o CTN concedeu à lei ordinária a possibilidade de estabelecer prazo decadencial diferente daquele originariamente previsto no § 4º do art. 150 daquele diploma legal. No entanto, não se pode perder de vista que se trata de uma excepcionalidade.

Sob essa ótica, constatando-se que a Lei nº 8.212/91 em nenhum de seus dispositivos trata do PIS, considerar-se que o prazo decadencial previsto no art. 45 daquela norma aplicar-se-ia a essa contribuição seria um abuso interpretativo à concessão feita pelo CTN.

O tema do prazo decadencial tem grande importância na relação fisco-contribuinte, inclusive pelo impacto no princípio da segurança jurídica. Sendo assim, o tratamento da matéria é prerrogativa da norma positivada. Não havendo disposição expressa no texto legal, não se pode definir o prazo decadencial com base em interpretação do alcance da lei.

Entendo, destarte, que ao prazo decadencial do PIS deve ser aplicada a regra geral quinquenal estabelecida no § 4º do art. 150 do CTN.

Por outro lado, a CSLL e a Cofins estão elencadas entre as contribuições submetidas às regras da Lei nº 8.212/91, incluindo aí o prazo decadencial definido no art. 45 desse diploma legal. Entretanto, com a edição da Súmula Vinculante nº 8 o Supremo Tribunal Federal declarou **inconstitucional** o mencionado dispositivo legal. Assim, a Cofins submete-se

ao prazo decadencial nas mesmas regras que os demais tributos sujeitos ao lançamento por homologação:

*Súmula vinculante nº 8 - São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.*

Do exposto, na inexistência de dolo fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial para os impostos e contribuições sujeitos ao lançamento por homologação deveria ocorrer sob as regras do parágrafo 4º, do art. 150, do CTN.

Registre-se que, no presente caso, o sujeito passivo informou valores devidos de todos os tributos que integraram o lançamento, valores esses que não foram questionados pelo Fisco. Isso significa que deve-se considerar a existência de pagamentos, ainda que parciais, o que implica na inaplicabilidade do entendimento do STJ relativamente à regra do inciso I, do art. 173, do CTN.

Pelo exposto, com ciência da autuação em 28/09/2006, no caso do IRPJ e da CSLL, com fato gerador em 31/12/2001, a caducidade só teria ocorrido em 31/12/2006. Em relação ao PIS e à Cofins, com fato gerador mensal foram atingidos pela caducidade os fatos geradores ocorridos até 31/08/2001, inclusive.

Quanto ao mérito, a interessada traz uma linha argumentativa onde mistura os conceitos de faturamento e lucro, sem atentar que a base de cálculo das contribuições ao PIS e à Cofins não é o lucro, mas o faturamento definido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente da denominação ou classificação contábil.

A atividade que a empresa de trabalho temporário executa não tem qualquer relação com o trabalho executado propriamente dito. Presta ela um serviço específico consistente em colocar o trabalhador à disposição da empresa que dele necessita. Nessas condições, a contratante deseja abster-se de selecionar, capacitar e contratar diretamente o trabalhador e aceita pagar à outra o usufruto dessa comodidade.

Pode -se dizer então que na questão sob discussão existem duas “prestações de serviço” absolutamente distintas efetuados à contratante: Aquele exercido pelo trabalhador e aquele prestado pela empresa de trabalho temporário consistindo em tornar o trabalhador apto técnica e formalmente ao exercício da tarefa buscada pela contratante

O cerne da querela envolve a abrangência do serviço prestado pela empresa de trabalho temporário. Ilustrando o caso inicialmente sob a ótica da contratante, pode-se imaginar a atividade de um funcionário voltada para a venda de determinado produto. A receita daí obtida integrará a base de cálculo do PIS e da Cofins e, obviamente, do lucro presumido se for essa a sistemática de apuração do resultado. Isso, independentemente do custo da mão de obra aplicada, que não seria dedutível.

Caso opte pela contratação da empresa de trabalho temporário, essa arcará com aquele custo e à contratante caberão os custos pela seleção, treinamento e colocação prestados por aquela. Sem dúvida que esses custos serão maiores tendo em vista que neles está embutida uma parcela do ganho da empresa de trabalho temporário.

Em outras palavras, a contratação da empresa de trabalho temporário transfere para essa última os custos da mão de obra. Para usufruir dessa comodidade a contratante terá o ônus do custo decorrente da contratação da empresa de trabalho temporário, ou seja, custo para aquela e receita para esta.

A assunção do custo pela empresa de trabalho temporário não se descaracteriza pelo fato do trabalhador prestar serviços em outra empresa pois a natureza da atividade está perfeitamente definida pela cessão do empregado, origem da receita que a remunera.

Perfeitamente delineado está o custo pela obrigatoriedade de registro dos empregados em seu nome, implicando na responsabilidade pelas obrigações trabalhistas correspondentes. A empresa de trabalho temporário tem a responsabilidade pelo pagamento dos trabalhadores e, pela assunção dessa obrigação, tem o direito de cedê-los mediante contrato e cobrar por isso um valor correspondente a esses custos e a outros encargos mencionados no documento fiscal mais uma comissão, montante que corresponde à receita bruta.

Do até aqui exposto penso que, no caso das contribuições ao PIS e à Cofins, as argumentações da interessada implicam em desvirtuamento da base de cálculo pela intenção de se tributar o lucro, ou seja, receita menos custos.

A jurisprudência do Conselho de Contribuintes é remansosa quanto ao tema:

*PIS. BASE DE CÁLCULO. EMPRESA DE TRABALHADOR TEMPORÁRIO. CUSTO COM MÃO-DE-OBRA. INCLUSÃO. Incluem-se na base de cálculo do PIS os valores recebidos por empresa de trabalho temporário, fornecedora de mão-de-obra, para pagamento de salários, custos sociais e demais despesas com pessoal.*

*NOTA FISCAL. PREÇO DOS SERVIÇOS PRESTADOS. O valor total consignado na nota fiscal ou fatura representa o valor dos serviços prestados pelo emitente, independentemente da destinação dos recursos recebidos. (2ºCC, 3ª Câmara, Acórdão 203-11.486, Sessão de 07/11/2006).*

*COFINS. BASE DE CÁLCULO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. EMPRESA TRABALHO TEMPORÁRIO. A base de cálculo da COFINS é o valor decorrente da receita própria. A receita bruta da pessoa jurídica que fornece mão-de-obra contratada temporariamente é o total contratado e faturado com os tomadores de serviços. Valores pagos a título de reembolso integram a base de cálculo da COFINS. Recurso negado. (2º CC, 4ª Câmara, Acórdão 204-00105, Sessão de 17/05/2005)*

Em decisão recente o STJ confirmou esse entendimento que, na verdade, já havia sido objeto de manifestações anteriores desse Tribunal na mesma linha (AgRg no REsp 1267811 / PR, 2ª Turma, Ministro Castro Meira, Sessão de 03/05/2012, Dje 10/05/2012)

*RECURSO ESPECIAL. AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. 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. Questão já decidida sob a sistemática do art. 543-C 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).*

(.....)

Como mencionado no Acórdão supra transcrito, o tema foi decidido sob a sistemática do recurso repetitivo (art. 543-C) o que torna a decisão de aplicação obrigatória no CARF, nos termos do art. 62-A, do Anexo II, da Portaria MF nº 256/2009, que aprovou o Regimento Interno do CARF.

De todo o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso exclusivamente para acolher a decadência do PIS e da Cofins em relação aos fatos geradores ocorridos até 31/08/2001, inclusive.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Relator