



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

**Processo n°** 19647.006032/2004-83  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1201-001.035 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 7 de maio de 2014  
**Matéria** CSLL e Multa Isolada - Auto de Infração  
**Recorrente** LABORH SERVICOS E EMPRESARIAIS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

AGENCIAMENTO DE MÃO-DE-OBRA. VERBAS DE REMUNERAÇÃO DE TRABALHADORES, ENCARGOS SOCIAIS E TRABALHISTAS. COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO TRIBUTADA. ENTENDIMENTO DO STJ EM SEDE DE RECURSO REPETITIVO.

Quanto à composição da Receita destaca-se que no agenciamento de mão-de-obra, a despeito das notas fiscais emitidas pela autuada serem compostas pelas verbas de remuneração de trabalhadores, encargos sociais e trabalhistas incidentes sobre as remunerações dos trabalhadores, reembolso de despesas e por último o valor cobrado pela prestação de serviços (intermediação), a qual se denomina Taxa de Agenciamento (comissão), a receita bruta a ser considerada nessa modalidade são todos os valores descritos na Nota Fiscal, e não apenas a comissão, visto o entendimento do STJ que vincula essa Corte nos termos do artigo 62-A do RICARF.

MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO DO ARTIGO 106, II, "C", DO CTN. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada prevista no inciso IV foi revogada pela Lei nº 11.488/2007, e por esta razão não há mais previsão legal para sua aplicação. Aplica-se o art. 106, II, "c" do Código Tributário Nacional, que impõe a aplicação da lei mais benigna para o contribuinte, tornando insubsistente a multa isolada.

A concomitância da multa isolada com a multa de ofício é matéria já enfrentada por essa Corte, tendo como decisão remansosa a exclusão da multa isolada por critério de concomitância e aplicação do princípio da consunção emprestado do Direito Penal.

MULTA CONFISCATÓRIA. SUMULA 2 DO CARF.

Recurso conhecido e parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em DAR parcial provimento ao recurso para: (i) excluir da base de cálculo da CSLL o valor de R\$ 2.943,65 para o ano de 2001, e de R\$ 13.360,71 para o ano de 2002; (ii) afastar a exigência da multa isolada, vencida neste ponto a conselheira Maria Elisa Bruzzi Boechat.

*(documento assinado digitalmente)*

Marcelo Cuba Netto – Presidente Substituto

*(documento assinado digitalmente)*

Rafael Correia Fuso- Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Cuba Netto (Presidente Substituto), Rafael Correia Fuso, Roberto Caparroz de Almeida, Maria Elisa Bruzzi Boechat, Luis Fabiano Alves Penteado e André Almeida Blanco.

## Relatório

Tomo como parte integrante deste relatório as transcrições quanto aos fatos narradas no relatório da DRJ.

*Contra a empresa acima mencionada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 04/07 do presente processo, para exigência do crédito tributário referente aos anos-calendário de 2000, 2001, 2002 e 2003, adiante especificado:*

*(...)*

*O referido auto é decorrente de ação fiscal efetuada junto à contribuinte quando a fiscalização verificou falta de declaração em DCTF da CSLL a pagar e falta de pagamento da CSLL, bem como falta de pagamento da CSLL por estimativa, tendo sido realizado o lançamento da CSLL devida bem como da multa isolada por falta de pagamento da estimativa relativamente aos períodos acima mencionados.*

*De acordo com o Termo de Encerramento de Ação Fiscal de fls. 14/22, a autoridade fiscal constatou que a contribuinte havia apresentado a DIPJ/2001 — relativa ao ano-calendário de 2000, com todos os valores "zerados", tendo apresentado DIPJ/2001 retificadora em 03/05/2004 (fls. 549/594), no curso da ação*

*fiscal, com valores compatíveis com a sua escrituração. Dessa forma, como os valores a pagar da CSLL apresentados nesta DIPJ retificadora não haviam sido declarados nem pagos antes do início da ação fiscal, foram lançados de ofício com a consequente multa de 75%. Valendo salientar que a forma de tributação pela qual a contribuinte optou no mencionado período foi o lucro real trimestral.*

*Quando aos anos-calendário de 2001 e 2002, foi verificado pela fiscalização que a contribuinte havia optado pela forma de tributação pelo lucro real anual, tendo declarado a CSLL devida por estimativa com base nas receitas brutas e acréscimos (fls. 64/95 e 590/591), não tendo, no entanto, preenchido os valores da ficha relativa à apuração da CSLL mensal por estimativa, nem efetuado os pagamentos das estimativas devidas, sendo lançada a multa isolada calculada sobre o valor que deixou de ser pago prevista no artigo 44, §1º, IV da Lei nº 9.430/1996.*

*No que se refere à CSLL a pagar anual, a contribuinte declarou, em 2001, o valor na DIPJ, porém não declarou em DCTF nem efetuou o seu recolhimento, sendo lançado de ofício. Em relação ao ano-calendário de 2002, a contribuinte apesar de ter informado a apuração da CSLL mensal por estimativa com base nas receitas brutas e acréscimos, não preencheu os valores da ficha 16 e não efetuou o pagamento das estimativas, tendo sido lançada a multa isolada pelas estimativas não pagas. Também não apresentou/declarou valor devido (positivo) de CSLL no resultado anual — ficha 12A da DIPJ/2003.*

*No que tange ao ano-calendário de 2003, a contribuinte optou pelo lucro real trimestral, apurando valor positivo de CSLL nos segundo e quarto trimestres, os quais não foram pagos nem declarados em DCTF, portanto, sendo objeto de lançamento de ofício.*

*O enquadramento legal do lançamento objeto do presente processo, consta do mencionado Auto de Infração.*

*Inconformada com o lançamento, a contribuinte apresentou impugnação às fls. 675/696, argumentando o que segue:*

*A contribuinte inicia afirmando ter como objetivo social o agenciamento de mão-de-obra e que, ao proceder ao lançamento em lide, a autoridade fiscal havia levado "em consideração os valores que foram declarados como receita bruta pela impugnante, mas que na prática não condiz com sua realidade."*

*A sua inconformidade refere-se ao fato de que os valores de receita bruta considerados para efeito de cálculo das estimativas de CSLL em alguns meses não seriam condizentes com o somatório das notas fiscais por ela emitidas; que o valor da multa isolada aplicada seria exorbitantemente superior ao valor do tributo principal efetivamente devido e que o valor principal já havia sido acrescido de multa de 75%.*

*Alega, ainda, que por ser agenciadora de mão de obra temporária, as suas receitas seriam decorrentes exclusivamente das taxas de agenciamento, concluindo estarem errados todos os valores computados como sendo sua receita bruta.*

*Argüi que os valores referentes ao pagamento dos salários e respectivos encargos sociais, que seriam repassados pelas empresas tomadoras, não constituiriam receita da empresa de trabalho temporário, e que seriam meras entradas, pertencentes a terceiros, que transitariam momentaneamente por sua contabilidade.*

*Afirma que as notas fiscais por ela emitidas seriam compostas das seguintes verbas: Remunerações dos trabalhadores temporários; Encargos sociais e trabalhistas incidentes sobre as remunerações dos trabalhadores temporários, Reembolso das despesas e Valor cobrado pela prestação de serviços (taxa de agenciamento).*

*Assim, a sua receita bruta seria composta exclusivamente pelas suas taxas de agenciamento, o que não havia sido levado em conta pela autoridade fiscal.*

*Aduz que ainda que considerasse que a base de cálculo fosse compreendida pelo somatório dos valores brutos de suas notas fiscais, o lançamento ainda estaria errado por ter a autoridade fiscal tomado por fundamento uma base de cálculo inexistente a qual em algumas competências seria superior ao somatório dos valores brutos das notas fiscais emitidas, conforme faz querer provar através de planilha por ela elaborada.*

*Argumenta ser impossível a aplicação de multa sobre as antecipações que não haviam sido efetuadas por superar o valor do tributo principal e por ter aplicado multa sobre o valor da CSLL efetivamente devida por constituir dupla imposição tributária sobre o mesmo fato gerador.*

*Novamente afirma que por atuar no ramo da intermediação de mão-de-obra temporária, não teria suas relações regidas pela Lei Geral (CLT), mas sim pela legislação especial, qual seja, a Lei nº 6.019/1974, regulamentada pelo Decreto nº 73.841/1974, reafirmando que a receita bruta para fins de determinar as antecipações do IRPJ consistiria apenas do valor que realmente representaria a remuneração pela prestação de serviços, ou seja, da taxa ou comissão de agenciamento, citando jurisprudência.*

*Esclarece que não está querendo se eximir do recolhimento das estimativas da CSLL, mas sim recolher a de forma correta, e que "a tributação da forma que foi imposta à impugnante não representa a essência da CSLL. Isto porque o que está havendo é uma flagrante violação ao conceito jurídico de "faturamento/receita", onde o Fisco Federal está exigindo das empresas agenciadoras de mão de obra temporária além do que deveria, posto que a receita bruta utilizada para determinar o quantum a ser recolhido mensalmente a título de antecipações da CSLL está sendo calculada não só sobre a taxa de*

*agenciamento — como preceitua o artigo 9º do Decreto-lei nº 406/68- mas, também, sobre os encargos sociais e as remunerações concernentes aos terceiros/trabalhadores temporários." O que feriria os princípios básicos que norteiam o Direito Tributário, e que são assegurados constitucionalmente como o Princípio da Capacidade Contributiva, o Princípio da Isonomia, o Princípio da Legalidade e o Princípio da Vedação ao Confisco.*

*Em seguida discorre sobre a natureza jurídica das empresas agenciadoras de mão-de-obra temporária; as diferenças entre as atividades de terceirização de serviços e o agenciamento de mão-de-obra temporária.*

*Alega que por expressa determinação contratual (em vista de que os inúmeros tomadores de seus serviços exigem que os trabalhadores alotados nas suas dependências recebam vale transporte, ticket refeição, cestas básicas, planos de saúde etc.), adquire os vales-refeição, vales transporte, cestas básicas e planos de saúde e entrega aos trabalhadores que estão prestando os serviços a diversas outras empresas, daí resultando que emite uma nota fiscal de "reembolso de despesas de alimentação, saúde, etc" com vistas a ser ressarcida dos gastos que teve ao adquiri-los.*

*Dessa forma, conclui que o reembolso de despesas não constituiria sua receita, muito menos prestação de serviço e que tal procedimento estaria fundado na Instrução Normativa SRF nº 306/2003.*

*Conclui requerendo a improcedência do lançamento e a realização de perícia contábil nos termos do artigo 18 do Decreto nº 70.235/72 para provar todo o alegado indicando o nome do contador Manuel de Freitas Cavalcante para atuar como perito e formulando os quesitos elencados à fl.698.*

A DRJ manteve o lançamento em parte nos seguintes termos:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL*

*Ano-calendário: 2001, 2002*

*MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL DEVIDA COM BASE EM ESTIMATIVAS MENSAS.*

*É devida multa de ofício lançada isoladamente, quando constatado que a contribuinte deixou de efetuar o recolhimento obrigatório da CSLL sobre a base estimada.*

*Esta multa não se confunde com a multa de ofício aplicada sobre a contribuição não recolhida no final de seu período de apuração, pois tais penalidades incidem sobre bases de cálculo distintas, associadas, assim, a condutas diferentes.*

*BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. CUSTOS. MÃO-DE-OBRA.*

*Para fins de obtenção da base de cálculo da estimativa da CSLL, não se excluem da receita de venda de prestação de serviço de locação de mão-de-obra os custos salariais, trabalhistas ou previdenciários, ao encargo da empresa prestadora.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2000, 2001, 2002*

*PERÍCIA CONTÁBIL: Descabe perícia quando as informações necessárias à fundamentação da autuação encontram-se nos autos e os termos processuais forem confeccionados em estrita observância da legislação aplicável.*

*APRESENTAÇÃO DE PROVA.*

*O momento oportunizado pela legislação para apresentação de prova no processo administrativo fiscal é quando da apresentação da impugnação.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 2000, 2001, 2002*

*DECISÃO JUDICIAL:*

*A sentença judicial faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, e tão somente em relação ao fato a que a decisão se refere, não possuindo efeito erga opines.*

*INCONSTITUCIONALIDADE.*

*A Secretaria da Receita Federal, como órgão da Administração Direta da União, não é competente para decidir acerca da inconstitucionalidade de norma legal. Como entidade do Poder Executivo, cabe à Secretaria da Receita Federal, mediante ação administrativa, aplicar a lei tributária ao caso concreto.*

*MULTA ISOLADA. RETROAÇÃO DE LEGISLAÇÃO MENOS GRAVOSA.*

*Aplica-se ao fato pretérito, objeto de processo ainda não definitivamente julgado, a legislação que imponha penalidade menos gravosa do que a prevista na legislação vigente ao tempo da sua prática.*

*MULTA DE OFÍCIO. CARÁTER CONFISCATÓRIO.*

*A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa nos moldes da legislação que a instituiu.*

*Tratando-se de lançamento de ofício, decorrente de infração ao dispositivo legal detectado pela administração em exercício de*

*regular ação fiscalizadora, é legítima a cobrança da multa punitiva correspondente.*

*JUROS DE MORA - TAXA SELIC.*

*É legal a cobrança de juros de mora, calculados pela aplicação da taxa Selic, estando prevista no art. 13 da Lei 9.065/1995, dispositivo legal este não julgado inconstitucional pelo Poder Judiciário.*

*Lançamento Procedente em Parte*

Inconformada com a decisão parcial da DRJ de 23/07/2009 (data da intimação, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 18/08/2009, alegando em síntese:

*Primeiramente, a Recorrente aponta que houve erro quanto ao valor indicado no demonstrativo do Auto de Infração, pois conforme apontada por petição, parte dos valores ali apontados como débitos, foram objeto de PARCELAMENTO ESPECIAL - PAES, e que este englobou tributos que tinham fato gerador ocorrido até fevereiro de 2003.*

*Ainda sobre o assunto, quando do indeferimento do pedido de perícia, restou prejudicado o direito de defesa do contribuinte, que acabou por ser cerceado.*

*Isto se deve pelo fato de que o fiscal incorreu em diversas irregularidades, quais sejam:*

***- o fiscal apurou as estimativas do CSLL incidente sobre a receita bruta, compreendo o somatório dos valores brutos das notas fiscais, entretanto, em algumas competências o efetivo somatório das notas fiscais emitida pela Recorrente NÃO correspondem com os valores expressos no Auto de Infração;***

***- não foi levado em consideração os valores que foram retidos pelos tomadores de serviços da Recorrente, tal como previsto nos arts. 649 e 650 do Decreto nº 3.000, de 26.03.1999;***

***- por último o valor utilizado como receita bruta para fins de determinação das antecipações mensais não condiz com a natureza jurídica da atividade exercida pela Recorrente.***

*Conforme já demonstrado na Impugnação, os valores computados como sendo sua receita bruta foram indicados de forma incorreta, uma vez que a atividade da Recorrente é de uma empresa agenciadora de mão-de-obra.*

*Por expressa determinação legal, a Recorrente é obrigada a faturar em seu nome os valores que imediatamente serão repassados para os trabalhadores, bem como os encargos sociais e trabalhistas incidentes sobre a mencionada remuneração.*

*Dessa forma, conclui-se que as notas fiscais que são emitidas pela Recorrente, será composta pelas seguintes verbas: - remuneração de trabalhadores, - encargos sociais e trabalhistas*

*incidentes sobre as remunerações dos trabalhadores, - reembolso de despesas e por último o valor cobrado pela prestação de serviços (intermediação), a qual se denomina Taxa de Agenciamento (comissão).*

*Diante disso, verifica-se claramente que a receita bruta da Recorrente não pode ser apurada pelo simples somatório dos valores brutos das suas notas fiscais, sob pena de se está incluindo valores que não pertencem a Recorrente e sim aos trabalhadores e ao próprio fisco e os valores que não são decorrentes da afetiva prestação de serviços, mas sim apenas a recomposição do patrimônio da Recorrente por ter suportado despesas alheias.*

*Afirma ainda a Recorrente agencia um trabalhador que se adequa ao perfil da empresa tomadora de serviços e estipula a quantia que equivalerá à remuneração desse empregado e conseqüentemente, os encargos sociais e trabalhistas incidente sobre a remuneração.*

*Sendo assim, a Impugnante através de um contrato por escrito, estabelece o valor do salário e dos encargos sociais, e determina o valor do seu serviço, ou seja, o preço cobrado para efetuar o agenciamento e a assistência ao trabalhador, durante o período em que está prestando serviços.*

*Diante disso, verifica-se que a receita bruta para fins de determinação da CSLL não deve ser compreendida pelo somatória dos valores brutos das notas fiscais, mas sim sobre os valores pagos a título de Taxa de Agenciamento.*

*Vale ressaltar de que, quando da apresentação da Impugnação, foi juntada planilha a fim de demonstrar os reais valores devidos a título de estimativa da CSLL, concluindo-se que a ora Recorrente comprovou o que alegou, diferente do que foi expresso no acórdão ora recorrido.*

*Reiterando os termos da Impugnação, a Recorrente esclarece que quando da instituição da CSLL para incidir sobre a receita proveniente da prestação de serviços de qualquer natureza, apenas autorizou a incidência do CSLL sobre a remuneração recebida em face da prestação, não se permitindo que se tribute algo que juridicamente não seja serviço.*

*O reembolso de despesas, as remunerações dos trabalhadores e os encargos sociais não devem ser tomados como "prestação de serviços", dado o fato que empresa agenciadora apenas está sendo restituída de uma despesa e nos demais casos, por agir como mera repassadora desses valores aos trabalhadores.*

*Na decisão ora combatida, a Recorrente está sendo tratada como uma empresa de terceirização de serviços, o que não pode ser concebido, uma vez que a natureza jurídica das atividades de agenciamento de mão-de-obra e das terceirizações de serviços são totalmente distintas entre si, conforme demonstrado **exaustivamente na peça impugnatória.***

*Vale ressaltar que foram transcritas diversas decisões proferidas por este egrégio Conselho, que entendem que a base de cálculo dos tributos das empresas que auferem receitas comissionadas, devem se restringir exclusivamente ao valor da comissão, e não sobre o valor bruto da fatura.*

***Alega ainda a necessidade da baixa dos autos em diligência, visto que a Recorrente está sendo compelida a pagar tributos que foram objetos do PARCELAMENTO ESPECIAL - PAES, que inclusive encontra-se devidamente quitado, e que tal procedimento englobou todos os tributos pagos que tiveram fato gerador ocorridos até fevereiro de 2003.***

***Em nenhum momento quando da prolação do Acórdão nº 11-26.624 da 3ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Recife, este levou em consideração os argumentos trazidos pelos petítórios mencionados acima, principalmente no que se refere aos débitos incluídos em parcelamento já quitado.***

*Dessa forma, requer a Recorrente que seja realizada as devidas diligências quanto ao que foi solicitado no decorrer do processo, o que demonstra claramente a necessidade da perícia requerida nos autos.*

*Alega ainda que a aplicação da multa isolada prevista no inciso IV, terminou por ser revogada pela Lei nº 11.488/2007, e por esta razão não há mais previsão legal para sua aplicação.*

*Levando-se em consideração a disposição contida no art. 106, II, "c" do Código Tributário Nacional e tendo em vista que não houve o julgamento definitivo da questão, deverá ser aplicada a lei mais benigna para o contribuinte, o que implica na insubsistência da multa isolada, Dessa forma, requer o contribuinte que seja devidamente excluída a multa aplicada isoladamente, por faltar-lhe previsão legal.*

*Alega por fim que a multa de ofício de 75% aplicada é confiscatória.*

Em sessão de julgamento dessa Colenda Turma, este mesmo relator entendeu por bem baixar os autos em diligência, conforme voto abaixo transcrito:

*Primeiramente, cumpre destacar que a suspensão do crédito tributário decorre do artigo 151, inciso III, do CTN. Por isso, a interposição do Recurso já atendeu ao pleito do contribuinte.*

*Quanto à baixa em diligência, entendo que a mesma é necessária, visto que a despeito de constar na decisão da DRJ que todas as informações encontravam-se nos autos, entendo que não, considerando algumas informações trazidas nos autos no decorrer do trâmite processual, que precisam ser melhor esclarecidas e analisadas. São elas:*

*- o fiscal apurou as estimativas da CSLL incidente sobre a receita bruta, compreendendo o somatório dos valores brutos das notas fiscais, entretanto, em algumas competências o efetivo*

*somatório das notas fiscais emitida pela Recorrente NÃO correspondem com os valores expressos no Auto de Infração;*

*- não foi levado em consideração os valores que foram retidos pelos tomadores de serviços da Recorrente, tal como previsto nos arts. 649 e 650 do Decreto nº 3.000, de 26.03.1999;*

*- a Recorrente foi compelida a pagar tributos que foram objetos do PARCELAMENTO ESPECIAL - PAES, que inclusive encontra-se devidamente quitado, e que tal procedimento englobou todos os tributos pagos que tiveram fato gerador ocorridos até fevereiro de 2003.*

*- Em nenhum momento quando da prolação do Acórdão nº 11-26.624 da 3ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Recife, este levou em consideração os argumentos trazidos pelos petítórios mencionados acima, principalmente no que se refere aos débitos incluídos em parcelamento já quitado.*

*Com isso, para que esse julgador tenha total segurança na prolação de sua decisão, especificamente quanto à matéria de fundo, que pode ser afetada por informações a serem trazidas pela fiscalização, entendo pela baixa em diligência, para que a DRF:*

*Verifique se as estimativas da CSLL incidentes sobre a Receita Bruta apurada pela fiscalização é idêntica àquela informada pelo contribuinte em sua declaração retificadora e na sua contabilidade, considerando as informações dos livros fiscais de prestação de serviços entregues aos Municípios de Recife e Salvador. Se não for, deverá a fiscalização apresentar eventuais diferenças, através de planilha comparativa, apontando o impacto no tributo cobrado;*

*Aponte se houve retenção pelos tomadores de serviços de CSLL incidente na prestação de serviços da atividade de cessão de mão-de-obra temporária, apontando eventuais valores, devendo ainda a fiscalizar realizar planilha subtraindo esses valores retidos do valor cobrado nos presentes autos, para fins de apuração do tributo objeto do lançamento, caso o contribuinte não tenha somado esse valor como saldo negativo e não tenha compensado com outros tributos;*

*Verifique se houve pagamento integral do débito objeto desse lançamento no PAES (Programa de Parcelamento Especial), e caso positivo, deverá apresentar as informações pertinentes quanto ao pagamento;*

*Por fim, caso essa diligência não apure pagamento integral quanto ao débito ora lançado, que informe eventual saldo devedor, se integral ou parcial, devendo os autos retornar para julgamento por essa Corte.*

*(...).*

*Por fim, a despeito do Recurso Voluntário interposto nos autos do processo administrativo nº 19647.006031/2004-39, que trata do IRPJ sobre o mesmo fato, ter sido julgado pela Colenda 2ª Turma Especial dessa Seção, fato é que não concordo com os termos do referido acórdão quanto à negativa da baixa em diligência, especialmente quanto ao problema do PAES, determinando, tão somente que o contribuinte se acerte perante o fisco.*

*Quanto à outra petição (fl. 733), onde a Contribuinte alega que já teria quitado os tributos ora exigidos pelo Parcelamento Especial – PAES, cabe registrar que não foi apresentado qualquer documento comprobatório deste fato. De qualquer modo, havendo pagamentos no PAES que se refiram aos débitos exigidos neste processo, basta que a Contribuinte diligencie junto à unidade de origem da Receita Federal, para que sejam ajustados os valores devidos, de acordo com os pagamentos já efetuados.*

*Isso porque, se os valores objeto da presente lide foram quitados, há interferência direta sim no Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, seja para declarar que houve a quitação do débito, seja para não conhecê-lo pelo menos em parte, pois o interesse de agir ficará prejudicado.*

*Nestes termos, entendo pela necessidade da baixa dos autos em diligência, como apontado acima.z*

**II - DAS SOLICITAÇÕES DO CARF****8. Solicitação I do CARF:**

Verifique se as estimativas da CSLL incidentes sobre a Receita Bruta apurada pela fiscalização é idêntica àquela informada pelo contribuinte em sua declaração retificadora e na sua contabilidade, considerando as informações dos livros fiscais de prestação de serviços entregues aos Municípios de Recife e Salvador. Se não for, deverá a fiscalização apresentar eventuais diferenças, através de planilha comparativa, apontando o impacto no tributo cobrado;

9. Os valores da receita bruta apurados pela fiscalização, dos anos de 2001 e 2002, utilizados para o cálculo da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, contidos no Dem. de Apuração do IRPJ, da CSLL e da Multa pelo não Recolhimento da Estimativa Mensal (fls. 596 a 598), e no auto de infração, foram obtidos dos balancetes mensais apresentados pelo contribuinte (fls. 321 a 481).
10. Na DIPJ do ano calendário de 2001, ND 1125989, o contribuinte não preencheu a ficha 16 - Cálculo da Contribuição Social sobre o lucro Líquido Mensal por Estimativa (fls. 72 a 75). Mas, os valores mensais da receita apurados pela fiscalização são iguais aos da ficha 20A - Cálculo da COFINS (fls 83 a 88). O total anual de R\$ 1.238.041,71 confere com o valor da linha 08 - Receita da Prestação de Serviços, da ficha 06A - Demonstração do Resultado (folha 65).
11. Na DIPJ do ano calendário de 2002, ND 1132711, o contribuinte não preencheu a ficha 16 - Cálculo da Contribuição Social sobre o lucro Líquido Mensal por Estimativa (fls. 105 a 108). Mas, os valores mensais apurados pela fiscalização, com exceção dos meses de fevereiro e de agosto, são iguais aos da ficha 20A - Cálculo da COFINS (folhas 122 a 133). A Receita anual da DIPJ, linha 08 da ficha 06A, no valor de R\$ 1.688.510,86 (fl. 98) é superior à receita anual com base nos balancetes, no valor de R\$ 1.601.361,41.
12. Os valores da receita bruta estão demonstrados na planilha Receita Bruta (fls. 828 a 829). Como já observamos acima, as receitas consideradas no auto de infração conferem com as receitas dos balancetes. Em alguns meses os valores apurados com base nos livros de

∩

apuração do ISS são divergentes. Nessa planilha também estão os valores das multas isoladas calculadas com base no livro de apuração do ISS e as diferenças, entre esses valores e os constantes do auto de infração.

13. Solicitação II do CARF:

Aponte se houve retenção pelos tomadores de serviços de CSLL incidente na prestação de serviços da atividade de cessão de mão-de-obra temporária, apontando eventuais valores, devendo ainda a fiscalizar realizar planilha subtraindo esses valores retidos do valor cobrado nos presentes autos, para fins de apuração do tributo objeto do lançamento, caso o contribuinte não tenha somado esse valor como saldo negativo e não tenha compensado com outros tributos.

14. Nos balancetes anexados ao processo (fls. 232 a 548) observamos o seguinte:

- a) a conta Impostos a Recuperar, Contrib. Social S/ Lucro, possui saldo inicial de 01/01/2000, no valor de R\$ 2.286,73. Esse saldo permaneceu inalterado até 30/11/2001 e não há lançamentos na conta durante todo esse período;
- b) no balancete do mês de dezembro de 2001 há lançamento a crédito da conta Contrib. Social S/ Lucro (conta 1022) no valor de R\$ 2.286,73. Esse mesmo valor consta a débito da conta 1246 C. Social (Impostos e Taxas e Cont. a Recolher);
- c) Nos anos de 2002 e 2003, no grupo Impostos a Recuperar, não consta conta relativa à CSLL.

15. A partir das informações das Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF<sup>1</sup> (fls. 830 a 833), identificamos valores retidos na fonte, entretanto, não há retenção da CSLL, conforme mostra o quadro abaixo:

Ano	Código	Tributo/Contribuição
2000	1708	IRRF - REMUNERAÇÃO SERVIÇOS PRESTADOS POR PESSOA JURÍDICA
2000	3251	IRRF - JUROS CADERNETA DE POUPANÇA E LETRAS HIPOTECÁRIAS - PESSOA JURÍDICA (EXTINTO)
2000	3426	IRRF - APLICAÇÕES FINANCEIRAS DE RENDA FIXA - PESSOA JURÍDICA
2001	1708	IRRF - REMUNERAÇÃO SERVIÇOS PRESTADOS POR PESSOA JURÍDICA
2001	3426	IRRF - APLICAÇÕES FINANCEIRAS DE RENDA FIXA - PESSOA JURÍDICA
2002	1708	IRRF - REMUNERAÇÃO SERVIÇOS PRESTADOS POR PESSOA JURÍDICA
2003	1708	IRRF - REMUNERAÇÃO SERVIÇOS PRESTADOS POR PESSOA JURÍDICA

<sup>1</sup> Contém informações sobre retenções de diversos tributos, inclusive da CSLL.

16. Intimamos o contribuinte a apresentar o livro razão; demonstrativo contendo os valores recebidos com indicação das contas contábeis em que foram registrados e os comprovantes da CSLL retida na fonte. O contribuinte solicitou prorrogação de prazo, mas não atendeu à intimação. O contribuinte foi reintimado, mas permaneceu silente.
17. Solicitação III do CARF
- (iii) Verifique se houve pagamento integral do débito objeto desse lançamento no PAES (Programa de Parcelamento Especial), e caso positivo, deverá apresentar as informações pertinentes quanto ao pagamento;
18. De acordo com os registros da Receita Federal o contribuinte parcelou no PAES R\$ 53.974.83 de débitos junto à Receita Federal, já integralmente liquidados (fls. 834 a 835). No PAES não há inclusão de débitos junto à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.
19. De acordo com o Demonstrativo dos Débitos do PAES junto à Receita Federal, os débitos do contribuinte inseridos no parcelamento se referem a IRRF, PIS, COFINS, CSLL e multa por atraso na entrega da DCTF (fls. 836 a 838). Os débitos da CSLL são relativos aos fatos geradores de 12/1997, 03/1998 e 06/1998.
20. O contribuinte não apresentou qualquer documento que comprovasse a inclusão no PAES dos débitos objeto do auto de infração.

### III - CONCLUSÃO

21. Solicitação IV do CARF:

(iv) Por fim, caso essa diligência não apure pagamento integral quanto ao débito ora lançado, que informe eventual saldo devedor, se integral ou parcial, devendo os autos retornar para julgamento por essa Corte.

22. Diante de todo o acima exposto, concluímos:

- a) conforme demonstrado na planilha Receita Bruta (fls. 828 a 829), os valores das multas isoladas por falta de recolhimentos das estimativas da CSLL lançados no auto de infração foram baseados nas receitas registradas nos balancetes mensais do contribuinte;
- b) em alguns meses existem diferenças entre a receita registrada nos balancetes mensais e a receita obtida com base nos livros de apuração do ISS, conforme demonstrado na planilha Receita Bruta. Nessa planilha estão demonstradas pequenas e irrelevantes diferenças entre os valores das multas isoladas, obtidos a partir dos balancetes e do livro de apuração do ISS;
- c) nos balancetes acostados aos autos não há registro de escrituração de CSLL retida por fonte pagadora;

- d) nos arquivos da Receita Federal não constam DIRF com informações de CSLL retida na fonte;
- e) o contribuinte não apresentou documentação comprobatória de retenção de CSLL por fonte pagadora;
- f) os créditos tributários lançados no auto de infração não foram objeto de parcelamento no PAES.

Este é o relatório!

## Voto

Conselheiro RAFAEL CORREIA FUSO

O Recurso é tempestivo e atende aos requisitos legais, por isso o conheço.

Primeiramente, quanto à questão do erro apontado pela Recorrente quanto ao valor indicado no demonstrativo do Auto de Infração, em razão de parte dos valores terem sido objeto de parcelamento especial, englobando tributos de fatos geradores corridos até fevereiro de 2003, conforme demonstrado na diligência os tributos pagos são dos períodos de 12/1997, 03/1998 e 06/1998, não havendo correlação com os débitos objeto de lançamento ora analisado.

Se houve algum erro, como bem demonstrado no relatório de diligência fiscal, o mesmo foi corrigido, acolhendo o disposto nas planilhas de fls. 828 e 829, devendo ser dado parcial provimento ao Recurso Voluntário em relação às diferenças apontadas, devendo ser adotado o disposto no livro do ISS quando se aponta diferenças de registros de valores.

Quanto à questão da Receita auferida pela empresa, cumpre destacar que no agenciamento de mão-de-obra, a despeito das notas fiscais emitidas pela autuada serem compostas pelas verbas de remuneração de trabalhadores, encargos sociais e trabalhistas incidentes sobre as remunerações dos trabalhadores, reembolso de despesas e por último o valor cobrado pela prestação de serviços (intermediação), a qual se denomina Taxa de Agenciamento (comissão), não podemos aceitar que a receita bruta a ser considerada nessa modalidade seja apenas a comissão, visto o entendimento do STJ que vincula essa Corte nos termos do artigo 62-A do RICARF:

### EMENTA

*1. A base de cálculo do ISS é o preço do serviço, consoante disposto no artigo 9º, caput, do Decreto-Lei 406/68.*

*2. As empresas de mão-de-obra temporária podem encartar-se em duas situações, em razão da natureza dos serviços prestados:*

(i) como intermediária entre o contratante da mão-de-obra e o terceiro que é colocado no mercado de trabalho; (ii) como prestadora do próprio serviço, utilizando de empregados a ela vinculados mediante contrato de trabalho.

3. A intermediação implica o preço do serviço que é a comissão, base de cálculo do fato gerador consistente nessas "intermediações".

4. O ISS incide, nessa hipótese, apenas sobre a taxa de agenciamento, que é o preço do serviço pago ao agenciador, sua comissão e sua receita, excluídas as importâncias voltadas para o pagamento dos salários e encargos sociais dos trabalhadores. Distinção de valores pertencentes a terceiros (os empregados) e despesas com a prestação. Distinção necessária entre receita e entrada para fins financeiro-tributários.

5. A exclusão da despesa consistente na remuneração de empregados e respectivos encargos da base de cálculo do ISS, impõe perquirir a natureza das atividades desenvolvidas pela empresa prestadora de serviços. Isto porque as empresas agenciadoras de mão-de-obra, em que o agenciador atua para o encontro das partes, quais sejam, o contratante da mão-de-obra e o trabalhador, que é recrutado pela prestadora na estrita medida das necessidades dos clientes, dos serviços que a eles prestam, e ainda, segundo as especificações deles recebidas, caracterizam-se pelo exercício de intermediação, sendo essa a sua atividade-fim.

6. Consectariamente, nos termos da Lei 6.019, de 3 de janeiro de 1974, se a atividade de prestação de serviço de mão-de-obra temporária é prestada através de pessoal contratado pelas empresas de recrutamento, resta afastada a figura da intermediação, considerando-se a mão-de-obra empregada na prestação do serviço contratado como custo do serviço, despesa não dedutível da base de cálculo do ISS.

"Art. 4º - Compreende-se como empresa de trabalho temporário a pessoa física ou jurídica urbana, cuja atividade consiste em colocar à disposição de outras empresas, temporariamente, trabalhadores, devidamente qualificados, por elas remunerados e assistidos. (...) Art.

11 - O contrato de trabalho celebrado entre empresa de trabalho temporário e cada um dos assalariados colocados à disposição de uma empresa tomadora ou cliente será, obrigatoriamente, escrito e dele deverão constar, expressamente, os direitos conferidos aos trabalhadores por esta Lei. (...) Art. 15 - A Fiscalização do Trabalho poderá exigir da empresa tomadora ou cliente a apresentação do contrato firmado com a empresa de trabalho temporário, e, desta última o contrato firmado com o trabalhador, bem como a comprovação do respectivo recolhimento das contribuições previdenciárias. Art. 16 - No caso de falência da empresa de trabalho temporário, a empresa tomadora ou cliente é solidariamente responsável pelo recolhimento das contribuições previdenciárias, no tocante ao

*tempo em que o trabalhador esteve sob suas ordens, assim como em referência ao mesmo período, pela remuneração e indenização previstas nesta Lei. (...) Art. 19 - Competirá à Justiça do Trabalho dirimir os litígios entre as empresas de serviço temporário e seus trabalhadores."*

*7. Nesse diapasão, o enquadramento legal tributário faz mister o exame das circunstâncias fáticas do trabalho prestado, delineadas pela instância ordinária, para que se possa concluir pela forma de tributação.*

*8. In casu, na própria petição inicial, a empresa recorrida procede ao seu enquadramento legal, in verbis: "Como demonstra seu contrato social (documento anexo), a Impetrante tem como objetivo societário a locação de mão-de-obra temporária, na forma da Lei nº 6.019/74. Em contraprestação a essa terceirização, conforme cópia exemplificativa de contrato em anexo (documento anexo), as empresas contratantes ou tomadoras de seus serviços realizam o pagamento da remuneração do trabalhador terceirizado e o pagamento do spread da Impetrante, qual seja, a chamada taxa de administração, conforme cópia exemplificativa de nota fiscal em anexo (documento anexo). Entretanto, por inconveniência contábil e exigência ilegal do Fisco, está "autorizada" a somente emitir uma nota fiscal para receber os seus serviços, onde a taxa de administração, despesas e remuneração do terceirizado são pagas de forma conjunta."*

*9. O Tribunal a quo, a seu turno, assentou que: "Para melhor esclarecer a questão faz-se necessário definir a relação jurídica e as partes envolvidas.*

*11. Verifica-se, pois, que existe a empresa tomadora do serviço de mão-de-obra, a empresa prestadora/agenciadora do serviço de mão-de-obra e o trabalhador que irá prestar o serviço.*

*12. Em decorrência disso, existe também um contrato entre a empresa tomadora do serviço e a empresa/agenciadora, bem como entre a empresa/agenciadora e o trabalhador. Nesse sentido, a empresa/agenciadora, no caso a apelada, irá determinar ao trabalhador que execute um determinado trabalho, sendo que ele será remunerado pela execução da tarefa. Dessa forma, a empresa/agenciadora de mão-de-obra recebe a taxa de administração e o reembolso do valor concernente à remuneração do trabalhador, da empresa tomadora do serviço.*

*13. Assim, o único serviço que a empresa/agenciadora de mão-de-obra presta é o de indicar uma pessoa (trabalhador) para a execução do trabalho e a remuneração bruta é o pagamento que recebe (taxa de administração)."*

*10. Com efeito, verifica-se que o Tribunal incorreu em inegável equívoco hermenêutico, porquanto atribuiu, à empresa/agenciadora de mão-de-obra temporária regida pela Lei 6.019/74, a condição de intermediadora de mão-de-obra, quando a referida lei estabelece, in verbis: "Art. 4º - Compreende-se*

*como empresa de trabalho temporário a pessoa física ou jurídica urbana, cuja atividade consiste em colocar à disposição de outras empresas, temporariamente, trabalhadores, devidamente qualificados, por elas remunerados e assistidos. (...) Art. 11 – O contrato de trabalho celebrado entre empresa de trabalho temporário e cada um dos assalariados colocados à disposição de uma empresa tomadora ou cliente será, obrigatoriamente, escrito e dele deverão constar, expressamente, os direitos conferidos aos trabalhadores por esta Lei.*

*(...) Art. 15 - A Fiscalização do Trabalho poderá exigir da empresa tomadora ou cliente a apresentação do contrato firmado com a empresa de trabalho temporário, e, desta última o contrato firmado com o trabalhador, bem como a comprovação do respectivo recolhimento das contribuições previdenciárias. Art. 16 - No caso de falência da empresa de trabalho temporário, a empresa tomadora ou cliente é solidariamente responsável pelo recolhimento das contribuições previdenciárias, no tocante ao tempo em que o trabalhador esteve sob suas ordens, assim como em referência ao mesmo período, pela remuneração e indenização previstas nesta Lei. (...) Art. 19 - Competirá à Justiça do Trabalho dirimir os litígios entre as empresas de serviço temporário e seus trabalhadores."*

*11. Destarte, a empresa recorrida encarta prestações de serviços tendentes ao pagamento de salários, previdência social e demais encargos trabalhistas, sendo, portanto, devida a incidência do ISS sobre a prestação de serviços, e não apenas sobre a taxa de agenciamento.*

*12. Recurso especial do Município provido, reconhecendo-se a incidência do ISS sobre a taxa de agenciamento e as importâncias voltadas para o pagamento dos salários e encargos sociais dos trabalhadores contratados pelas prestadoras de serviços de fornecimento de mão-de-obra temporária (Lei 6.019/74). (REsp [1138205](#) PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2009, DJe 01/02/2010)*

Por fim, quanto à multa isolada prevista no inciso IV, terminou por ser revogada pela Lei nº 11.488/2007, e por esta razão não há mais previsão legal para sua aplicação, acolho a aplicação do art. 106, II, "c" do Código Tributário Nacional, que impõe a aplicação da lei mais benigna para o contribuinte, tornando insubsistente a multa isolada.

Ademais, destaca-se ainda que a concomitância da multa isolada com a multa de ofício é matéria já enfrentada por essa Corte, tendo como decisão remansosa a exclusão da multa isolada por critério de concomitância e aplicação do princípio da consunção emprestado do Direito Penal.

Quanto à multa confiscatória, não cabe a essa Corte afastar lei por critério de inconstitucionalidade, nos termos da Súmula nº 2 do CARF.

Diante do exposto, CONHEÇO do Recurso, e no mérito DOU-LHE parcial provimento, para reconhecer como correta a apuração do tributo com base na diligência, que

Processo nº 19647.006032/2004-83  
Acórdão n.º **1201-001.035**

**S1-C2T1**  
Fl. 819

---

reduziu o lançamento em razão de diferenças e acolher a exclusão da multa isolada nos termos do voto acima.

É como voto!

*(documento assinado digitalmente)*

RAFAEL CORREIA FUSO - Relator

CÓPIA