



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

Processo n° 19647.006035/2004-17
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-001.036 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de maio de 2014
Matéria IRPJ e Multa Isolada de Estimativa - Auto de Infração
Recorrente LABORH ASSESSORIA E SERVIÇOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

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 do IRPJ o valor de R\$ 2.943,65 para o ano de 2001, e de R\$ 13.360,71 para o ano de 2002; (ii) deduzir do IRPJ mantido o valor do IRRF apurado nas DIRFs entregues pelas fontes pagadoras, e (iii) 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

Trata-se de Auto de Infração lavrado pela fiscalização em 28/06/2004, que cobra IRPJ dos anos calendários de 2000 (1º, 2º, 3º e 4º trimestres) e de 2001, em razão de ter o contribuinte apresentado DIPJ de 2001 zerada, bem como multa isolada por falta de pagamento de estimativas mensais nos meses relativos aos anos de 2001 e 2002. Contudo, segundo a fiscalização há informações obtidas junto ao fisco municipal da cidade do Recife, existentes nas declarações prestadas ao fisco municipal (Declaração de Serviços - DS) 3 informadas pela empresa, mostrando que a mesma apresentou movimentação de vendas de serviços neste ano e nos anos seguintes.

Em 03/05/2004, já no curso da fiscalização, a empresa envia a SRF nova declaração DIPJ/2001 (Retificadora), declarada com base no Lucro Real Trimestral, com valores de receitas compatíveis com os escriturados em seus livros: Diário, Razão, Balancetes.

Os valores de receita foram apurados e tributados em lançamento de ofício, visto não terem sido declarados e nem pagos anteriormente, sob a incidência de multa de ofício de 75%.

Quanto ao IRPJ do ano-calendário de 2001, o contribuinte declarou o IRPJ devido por estimativa mensal com base nas Receitas Brutas e Acréscimos, porém, sem o

preenchimento dos valores da ficha 11 da DIPJ necessários ao cálculo das estimativas mensais e sem efetuar os pagamentos das estimativas devidas.

A falta do pagamento do IRPJ devido mensalmente por estimativa submeteu a empresa à cobrança da multa de 75 % sobre o valor desse imposto que deixou de ser pago, nos termos de que trata o inciso IV do parágrafo 10 do artigo 44 da Lei 9.430/1997, cobrado pela fiscalização, estando os seus valores apurados e demonstrados no "Demonstrativo de Apuração do IRPJ, da CSLL e da Multa pelo Não Recolhimento da Estimativa Mensal, do Ano Calendário de 2001", juntado aos autos.

No ano calendário ainda de 2001, a empresa apurou imposto de renda sobre o lucro real a pagar — IRPJ (anual) de R\$ 9.931,21 (Base Tributável — Lucro Real de R\$ 66.208,06); sendo que, não pagou nem declarou em suas DCTF (Declaração de Débitos e Créditos dos Tributos Federais), sendo cobrado também de ofício esse valor pela fiscalização.

Quanto ao ano calendário de 2002, a empresa também apresentou declaração DIPJ com a forma e tributação do IRPJ pelo Lucro Real Anual, tendo informado a apuração do IRPJ devido por estimativa mensal com base nas Receitas Brutas e Acréscimos, porém, novamente, sem preencher os valores da ficha 11 da DIPJ não efetuou pagamentos das estimativas mensais devidas.

Com isso, a fiscalização cobrou da empresa multa isolada de 75% sobre o valor da estimativa mensal devida e não paga.

A título de observação, no ano calendário de 2002, a empresa informou na ficha 12A da DIPJ/2003, que apura o IRPJ sobre o Lucro Real — Anual, um Imposto devido de R\$ 5.643,92, que compensado com IR-Fonte de R\$ 10.317,80 resultou num Imposto a Restituir de R\$ 4.673,8812.

Há manifestação nos autos do contribuinte de os débitos foram incluídos no PAES, tendo ocorrido a sua liquidação. Vejamos:

Acontece que, após uma verificação minuciosa do que efetivamente tinha acontecido, a Requerente pôde observar que está sendo compelida, através do pretense Auto de Infração, a efetuar recolhimento de tributo que já está sendo objeto do PARCELAMENTO ESPECIAL — PAES, que engloba os tributos que tenham o fato gerador ocorrido até fevereiro de 2003.

Nestas condições, só resta ao contribuinte requerer que V Exa. se digne de tomar as providências necessárias, com vistas a excluir as parcelas constantes no presente Auto de Infração que já estão sendo objeto do PAES.

A DRF analisou a informação apresentada pelo contribuinte, informando nos autos que:

Tendo em vista o Despacho do SECAT de fl.672, que solicita manifestação deste setor de parcelamento quanto ao requerimento do contribuinte, de fl.670, informamos que, após as devidas consultas aos sistemas, constatamos as seguintes ocorrências:

a) O contribuinte foi autuado e, conforme fl. 604, tomou ciência do Auto de Infração em 28/06/2004. O impugnou administrativamente em 28/07/2004, conforme fls. 608 a 633.

b) Em 22/09/2004, o contribuinte apresentou um requerimento onde questiona o motivo da cobrança de tais débitos, já que, como os mesmos têm fato gerador ocorrido até fevereiro de 2003, fls.604 a 607, já estão sendo objeto de parcelamento especial — PAES, o qual fez adesão.

c) **Confirmamos junto ao sistema PAES que o contribuinte fez adesão ao parcelamento especial em 28/08/2003, e a atual situação da sua conta é ENCERRADA POR LIQUIDAÇÃO.**

d) Quanto aos débitos que fizeram parte de sua consolidação, observasse, à fl. 679, que o tributo objeto desse Auto — IRPJ - não fez parte.

Observamos que os débitos que o contribuinte alega fazer parte do PAES não foram e não podem ser incluídos na consolidação do mesmo, pois não foram confessados até 28/11/2003, descumprindo, portanto, o que determina a legislação do PAES, que, para que os débitos façam parte da consolidação do Parcelamento Especial, precisam estar devidamente constituídos até 28/11/2003, ou em declaração específica, ou, caso desobrigado desta, em declaração PGD-PAES, conforme preceitua a Portaria Conjunta SRF/PGFN nº 03 de 01 de setembro de 2003, transcrita abaixo:

(...)

Diante do exposto acima, propomos o encaminhamento do presente processo ao SECAT, para que seja dada ao mesmo o devido prosseguimento.

Devidamente impugnado, alegou a contribuinte que:

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 do IRPJ 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.

Argúi 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 do IRPJ efetivamente devido, por constituir dupla imposição tributária sobre o mesmo fato gerador.

Diz que não foi levada em consideração, pelo autuante, nenhuma retenção do Imposto de Renda sofrida pela impugnante, nos termos do art. 649 e 650 do RIR I 1999, já que sua atividade é de locação de mão de obra. Deve a base de cálculo apurada ser abatida de todos os valores que foram retidos pelos tomadores de serviços.

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 do IRPJ, mas sim recolher a de forma correta, e que "a tributação da forma que foi imposta à impugnante não representa a essência do IRPJ. 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 do IRPJ 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 alocados 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.33.

A DRJ de Recife manteve o lançamento em parte, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2001, 2002

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ DEVIDO COM BASE EM ESTIMATIVAS MENSAIS.

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

Esta multa não se confunde com a multa de ofício aplicada sobre o imposto não recolhido 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 do IRPJ, 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 omnes.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. ESFERA ADMINISTRATIVA. COMPETÊNCIA.

Incabível a argüição de inconstitucionalidade na esfera administrativa visando afastar obrigação tributária regularmente constituída, por transbordar os limites de competência desta esfera, o exame da matéria do ponto de vista constitucional.

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.

Lançamento Procedente em Parte

Inconformada com a decisão proferida, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 25/09/2009, alegando em síntese que:

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, 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;

- 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.

A Recorrente exerce a atividade de agenciamento de mão-de-obra, que por expressa determinação legal são aquelas empresas urbanas cuja atividade consiste em colocar a disposição de outras empresas, trabalhadores, devidamente qualificados, remunerados e assistidos por elas.

Diante disso, a Recorrente a agencia um trabalhador que se alegue 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 do IRPJ não deve ser compreendida pelo somatório 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 do IRPJ, 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 do IRPJ para incidir sobre a receita proveniente da prestação de serviços de qualquer natureza, apenas autorizou a incidência do IRPJ 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.

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 do IRPJ 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 IRPJ 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 19.647.006036/2004-61, que trata da incidência da CSLL sobre os mesmos períodos-base, ter sido julgado parcialmente procedente, fato é que não há nestes petição do contribuinte informando que se enganou quanto à inclusão do débito no parcelamento, como fez no referido processo ora mencionado.

Com isso, a dívida persiste e deve ser sanada pela DRF. 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.

Em procedimento de diligência a fiscalização apresentou o seguinte

Relatório:

II – DAS SOLICITAÇÕES DO CARF

8. Solicitação I do CARF:

Verifique se as estimativas do IRPJ 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 do auto de infração foram extraídos das declarações apresentadas pelo contribuinte. No ano-calendário de 2000 os valores trimestrais do imposto de renda lançados foram extraídos da linha 18 (Imposto de Renda a Pagar) da ficha 12A (Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real), da DIPJ retificadora entregue em 03/05/2004 (folhas 498 a 501). Nessa ficha o contribuinte não informou os valores do imposto de renda retido na fonte, linhas 13 e 14. No ano-calendário de 2001 o valor do imposto de renda anual foi retirado da linha 18 da ficha 12A, da DIPJ (folha 73), nesse ano também não há informações de imposto de renda retido na fonte.

10. 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 Demonstrativo de Apuração do IRPJ, da CSLL e da Multa pelo não Recolhimento da Estimativa Mensal (folha 527 e 528), e no auto de infração, foram obtidos dos balancetes mensais apresentados pelo contribuinte (folha 296 a 414).

11. Na DIPJ do ano calendário de 2001, ND 1125180, o contribuinte não preencheu a ficha 11 - Cálculo do Imposto de Renda Mensal por Estimativa (folhas 69 a 72). Mas, os valores mensais da receita apurados pela fiscalização são iguais aos da ficha 20A - Cálculo da COFINS (folhas 85 a 90). O total anual de R\$ 1.388.477,56 confere com o valor da linha 08 - Receita da Prestação de Serviços, da ficha 06A - Demonstração do Resultado (folha 67).

12. Na DIPJ do ano calendário de 2002, ND 1132743, o contribuinte não preencheu a ficha 11 - Cálculo do Imposto de Renda Mensal por Estimativa (**folhas 102 a 105**). Mas, os valores mensais apurados pela fiscalização são iguais aos da ficha 20A - Cálculo da COFINS (**folhas 124 a 135**). O total anual de R\$ 2.071.904,56 confere com o valor da linha 08 – Receita da Prestação de Serviços, da ficha 06A – Demonstração do Resultado (**folha 100**).
13. Os valores da receita bruta estão demonstrados na planilha Receita Bruta (**fls. 769 a 770**). Como já observamos acima, as receitas consideradas no auto de infração conferem com as receitas da DIPJ e 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.
14. Solicitação II do CARF:
- Aponte se houve retenção pelos tomadores de serviços de IRPJ 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.
15. Nos balancetes anexados ao processo observamos o seguinte:
- a) a conta Impostos a Recuperar, I renda na Fonte, possui saldo inicial de 01/01/2000, no valor de R\$ 35.963,86. 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 I renda na Fonte no valor de R\$ 9.931,21. Esse mesmo valor consta a débito da conta 1239 IRPJ (impostos e Taxas a Recolher).
16. A partir das informações das Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF (**fls. 771 a 800**), elaboramos a planilha Imposto de Renda Retido na Fonte (**fls 803 a 806**), onde apuramos os seguintes valores de imposto retido:

| Mês | Mensal | | Trimestral | |
|--------------|-------------------|-----------------|-------------------|-----------------|
| | Rendimento | IR | Rendimento | IR |
| jan/00 | 42.869,15 | 455,87 | | |
| fev/00 | 11.043,01 | 110,43 | | |
| mar/00 | 45.716,22 | 457,16 | 99.628,38 | 1.023,46 |
| abr/00 | 21.315,68 | 213,16 | | |
| mai/00 | 27.012,06 | 270,61 | | |
| jun/00 | 2.920,50 | 29,21 | 51.248,24 | 512,98 |
| jul/00 | 6.262,92 | 62,70 | | |
| ago/00 | 14.002,73 | 140,03 | | |
| set/00 | 37.515,03 | 374,95 | 57.780,68 | 577,68 |
| out/00 | 49.098,26 | 490,98 | | |
| nov/00 | 37.751,20 | 377,74 | | |
| dez/00 | 53.926,74 | 539,27 | 140.776,20 | 1.407,99 |
| Total | 349.433,50 | 3.522,11 | 349.433,50 | 3.522,11 |
| dez/01 | | | 1.119.480,15 | 11.583,67 |

Valores em Reais (R\$)

17. A falta de registro na contabilidade do contribuinte do imposto de renda retido pode ser decorrente dos seguintes motivos, entre outros:
- a) escrituração das receitas obtidas pelo valor líquido, já descontado o imposto de renda retido;
- b) não escrituração das receitas obtidas.

18. Para esclarecer a situação 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 de imposto de renda retido na fonte. O contribuinte solicitou prorrogação de prazo, mas não atendeu à intimação. O contribuinte foi reintimado, mas permaneceu silente.

19. Se considerarmos os valores do imposto de renda retido, constante das DIRF, a situação do contribuinte é a demonstrada no quadro abaixo: (valores em Reais – R\$):

| FG (A) | Auto de Infração (B) | IRRF (C) | Saldo (D)=(B)-(C) |
|----------------------|-------------------------|------------------|----------------------|
| 1º Trimestre de 2000 | 6.140,36 | 1.023,46 | 5.116,90 |
| 2º Trimestre de 2000 | 2.305,11 | 512,98 | 1.792,13 |
| 3º Trimestre de 2000 | 2.097,20 | 577,68 | 1.519,52 |
| 4º Trimestre de 2000 | 2.029,07 | 1.407,99 | 621,08 |
| 31/12/2001 | 9.931,20 | 11.583,67 | - |
| Total | 22.502,94 | 15.105,78 | 9.049,63 |

20. 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;

21. De acordo com os registros da Receita Federal o contribuinte parcelou no PAES R\$ 44.238,91 de débitos junto à Receita Federal e R\$ 10.834,72 de débitos junto à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, num total de R\$ 55.073,63, já integralmente liquidado (fls. 807 a 808).

22. 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 multas. Não há débito do IRPJ (fls. 809 a 810).

23. Na documentação recebida da Procuradoria Regional da Fazenda Nacional 5ª Região (fls 747 a 765) verificamos que os débitos inseridos nos PAES são relativos a dívida no âmbito da CLT, COFINS e PIS; não há débito do IRPJ.

24. O contribuinte não apresentou qualquer documento que comprovasse a inclusão no PAES dos débitos objeto do auto de infração.

IV - CONCLUSÃO

25. 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.

26. Diante de todo o acima exposto, concluímos:

- a) conforme demonstrado na planilha Receita Bruta (fls 769 a 770), os valores das multas isoladas por falta de recolhimentos das estimativas do IRPJ 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. No quadro abaixo estão resumidas as diferenças entre os valores das multas isoladas, obtidos a partir dos balancetes e do livro de apuração do ISS:

| Mês | Multa | | Diferença | Mês | Multa | | Diferença |
|--------------|------------------|------------------|-----------------|--------|-------------------|------------------|------------------|
| | Auto Infr | Livro ISS | | | Auto Infr | Livro ISS | |
| jan/01 | 4.534,62 | 4.534,62 | -0,00 | jan/02 | 10.099,65 | 10.099,64 | 0,01 |
| fev/01 | 5.533,72 | 5.539,73 | -6,01 | fev/02 | 9.506,31 | 9.506,31 | -0,00 |
| mar/01 | 5.609,03 | 5.609,03 | -0,00 | mar/02 | 8.123,06 | 8.123,06 | -0,00 |
| abr/01 | 6.411,68 | 7.410,37 | -998,69 | abr/02 | 7.673,36 | 7.673,36 | 0,00 |
| mai/01 | 8.097,29 | 4.623,46 | 3.473,83 | mai/02 | 5.822,11 | 5.822,11 | 0,00 |
| jun/01 | 6.389,49 | 6.389,49 | 0,00 | jun/02 | 2.747,38 | 2.747,38 | 0,00 |
| jul/01 | 5.137,04 | 5.137,04 | 0,00 | jul/02 | 8.215,25 | 8.215,26 | -0,01 |
| ago/01 | 3.229,94 | 3.102,03 | 127,91 | ago/02 | 9.150,02 | 9.231,45 | -81,43 |
| set/01 | 3.770,50 | 3.770,48 | 0,02 | set/02 | 11.378,74 | 11.375,43 | 3,31 |
| out/01 | 4.770,42 | 4.770,42 | - | out/02 | 11.085,45 | 8.446,67 | 2.638,78 |
| nov/01 | 4.916,51 | 4.916,52 | -0,01 | nov/02 | 9.331,96 | 6.202,04 | 3.129,92 |
| dez/01 | 6.908,42 | 6.570,82 | 337,60 | dez/02 | 13.181,01 | 5.510,88 | 7.670,13 |
| Total | 65.308,66 | 62.374,01 | 2.934,65 | | 106.314,30 | 92.953,59 | 13.360,71 |

Valores em Reais (R\$).

- c) nos balancetes acostados aos autos não há registro de escrituração de imposto de renda retido na fonte;
- d) nos arquivos da Receita Federal constam DIRF com informações de rendimentos recebidos e de imposto de renda retido na fonte, conforme planilha Imposto de Renda Retido na Fonte;
- e) intimado sobre as retenções na fonte o contribuinte não comprovou a escrituração das receitas obtidas das fontes pagadoras relacionadas nas DIRF;
- f) se considerarmos os valores do imposto de renda retido, constante das DIRF, a situação do contribuinte é a demonstrada no quadro abaixo:

| FG (A) | Auto de Infr. (B) | IRRF (C) | Saldo Devedor (D)=(B)-(C) |
|----------------------|----------------------|------------------|------------------------------|
| 1º Trimestre de 2000 | 6.140,36 | 1.023,46 | 5.116,90 |
| 2º Trimestre de 2000 | 2.305,11 | 512,98 | 1.792,13 |
| 3º Trimestre de 2000 | 2.097,20 | 577,68 | 1.519,52 |
| 4º Trimestre de 2000 | 2.029,07 | 1.407,99 | 621,08 |
| 31/12/2001 | 9.931,20 | 11.583,67 | - |
| Total | 22.502,94 | 15.105,78 | 9.049,63 |

Valores em Reais (R\$)

- g) 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, conforme demonstrado na diligência os tributos pagos são diversos dos 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)

Quanto ao IR-Fonte, acolho o informado nas DIRFs, devendo ser adotada a planilha que apontou a diferença de R\$ 9.049,63 (diferença devida), visto que as fontes pagadoras declararam esse valor ao fisco federal como retido da contribuinte.

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 reduziu o lançamento em razão de diferenças e a diferença do IR-Fonte que fora lançado e retido, bem como acolher a exclusão da multa isolada nos termos do artigo 106, II, "c", do CTN.

É como voto!

(documento assinado digitalmente)

RAFAEL CORREIA FUSO - Relator