



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

Processo nº 19647.006036/2004-61
Recurso nº 168.129 Voluntário
Acórdão nº **1803-00.823 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 23 de fevereiro de 2011
Matéria CSLL
Recorrente LABORH ASSESSORIA E SERVIÇOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS TEMPORÁRIOS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DE TODOS OS VALORES FATURADOS. DISCUSSÃO IMPERTINENTE EM RELAÇÃO À CSLL.

É impertinente a discussão relativa à inclusão dos valores dos salários e encargos sociais constantes das notas fiscais em relação à exigência de CSLL.

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da tributação as multas isoladas aplicadas sobre o montante das estimativas mensais não recolhidas. Vencidos os Conselheiros Walter Adolfo Maresch e Sérgio Rodrigues Mendes. O Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes fará declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Selene Ferreira de Moraes – Presidente e Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walter Adolfo Maresch, Marcelo Fonseca Vicentini, Sérgio Luiz Bezerra Presta, Sérgio Rodrigues Mendes, Benedicto Celso Benício Júnior, Selene Ferreira de Moraes.

Relatório

Trata-se de auto de infração de CSLL, relativo aos anos de 2000 a 2003, no valor total de R\$ 72.398,71.

A fiscalização apurou diferenças entre os valores de receita declarados, e aqueles registrados nos livros de apuração do ISS dos municípios de Recife-PE (pelo estabelecimento matriz) e Salvador-BA (pelo estabelecimento filial), bem como entre os valores constantes da escrituração contábil.

Foram também lançadas as multas isoladas pela falta de recolhimento da CSLL estimativa, em relação aos anos de 2001 e 2002. Nos anos de 2000 e 2003, a apuração do lucro foi trimestral.

Irresignada com a exigência, a contribuinte apresentou impugnação, em que alegou em síntese que:

- a) 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.
- b) É 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.
- c) O simples repasse do ônus de ter adquirido o vale refeição, transporte e outros, através de uma nota fiscal, não constitui receita de prestação de serviços.

A Delegacia de Julgamento considerou o lançamento procedente em parte, com base nos seguintes fundamentos (fls. 686/702 – volume 4):

- d) Relativamente ao questionamento relativo a erro no somatório das notas fiscais, tem-se que os valores considerados pela fiscalização são aqueles constantes da própria contabilidade da contribuinte, de acordo com o relatado pela autoridade fiscal no Termo

de Encerramento de fls. 18/26 e conforme se pode constatar através do exame dos demonstrativos de fls. 521 e 523 e cópias dos balancetes mensais dos períodos de janeiro de 2000 a dezembro de 2003, fls. 227/475. Mais especificamente, quanto ao mês de maio de 2001 citado pela contribuinte como exemplo, verifica-se que o valor considerado pela fiscalização foi aquele constante do balancete analítico conforme fl. 316 e informado pela contribuinte em sua DIPJ, fl. 82.

- e) Não cabe razão à contribuinte quanto ao conceito de receita bruta, base de cálculo das estimativas da CSLL, pois é descabida a alegação que ela deve oferecer à tributação apenas a parcela correspondente à taxa de administração pelo serviço de agenciamento do trabalhador temporário.
- f) Tal argüição não encontra respaldo no Decreto n.º 73.841/1974, que regulamentou a Lei n.º 6.019/1974, cujas disposições, dentre outras obrigações, determinaram que cabe à empresa de trabalho temporário: remunerar e assistir os trabalhadores temporários relativamente aos seus direitos; registrar na Carteira de Trabalho e Previdência Social do trabalhador sua condição de temporário; e efetuar o recolhimento das contribuições Previdenciárias, bem como da taxa de contribuição do seguro de acidentes do trabalho.
- g) A contribuinte não presta apenas serviços de intermediação entre o trabalhador temporário por ela selecionado e a empresa tomadora do serviço, porquanto é responsável pelo vínculo empregatício com o trabalhador cuja mão-de-obra é locada a outras empresas e, em consequência, deve reconhecer como receita, além do valor da taxa de administração, também os valores recebidos da locatária para pagamento dos salários e encargos sociais da mão-de-obra nela alocada.
- h) Os salários, cujos credores são os trabalhadores, têm como devedora a empresa de trabalho temporário, e não a tomadora. É aquela que deve comprovar junto às autoridades administrativas o cumprimento dos encargos trabalhistas e previdenciários em relação aos trabalhadores temporários.
- i) Os salários e demais valores recebidos da tomadora de mão-de-obra, são valores que compõem o preço do serviço prestado, assim como o custo de uma mercadoria é parcela significativa do preço de venda da mesma. Em toda e qualquer atividade de intermediação econômica encontra-se esse tipo de fenômeno: parte da receita auferida dirige-se a suportar os custos do serviço ou mercadoria oferecida. Quer a contribuinte que o conceito de receita aproxime-se do de lucro, excluindo-se alguns custos, o que não merece acolhida.
- j) O texto legal é claro ao considerar como preço dos serviços prestados o valor expressamente contido na fatura de prestação de serviços. Consequentemente, não importa ser a título de repasse ou reembolso de despesas, ou mesmo a qualquer outro título, previstos ou não por contrato, já que, uma vez faturados, esses valores compõem o preço dos serviços prestados. Logo, em sendo preço, deve, evidentemente, integrar a receita bruta.
- k) No que se refere às alegações referentes à taxa de juros, cabe apenas lembrar a natureza da atividade administrativa, com relação à sua vinculação legal.
- l) O art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, deu nova redação ao artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, reduzindo o percentual da multa de 75% para 50%.

Contra a decisão, interpôs a contribuinte o presente Recurso Voluntário, em que, além de reiterar as alegações contidas na impugnação, acrescenta as seguintes considerações:

- a) Preliminarmente pugna pela imediata suspensão da exigibilidade do crédito tributário referentes às parcelas que estão sendo objeto do parcelamento especial – PAES.
- b) A decisão recorrida respaldou sua decisão no argumento de que uma empresa de locação de mão-de-obra temporária mantém vínculo empregatício com os trabalhadores, sendo o pagamento de salários e demais encargos sociais e trabalhistas relacionados aos trabalhadores temporários, custos operacionais da pessoa jurídica prestadora do serviço, conforme seu errôneo entendimento dos arts. 8 e 12 da Lei nº 6.019/1974.
- c) A maior parte dos valores constantes nas notas fiscais de serviço não pertence à Recorrente, que atua como intermediária entre o contratante da mão-de-obra e o terceiro que é colocado no mercado de trabalho, tendo como seu faturamento simplesmente a comissão recebida na intermediação do mencionado serviço, excluindo os salários e os encargos sociais que não se fixam ao seu patrimônio.
- d) A recorrente tem como objetivo social o agenciamento de mão-de-obra que possui natureza jurídica completamente diversa de uma empresa que efetua contratos de terceirização de serviços.
- e) A exigência da CSLL sobre o somatório dos valores brutos das notas fiscais emitidas pela recorrente fere princípios básicos, tais como o da capacidade contributiva, da isonomia, da legalidade, da vedação ao confisco e da repartição da competência tributária.
- f) Fica comprovado o direito da recorrente recolher a CSLL exclusivamente sobre a taxa de serviço, excluindo da sua base de cálculo os valores recebidos a título de reembolso, que não são considerados como receita de prestação de serviço.
- g) O Fisco está aplicando duas multas sobre o mesmo fato gerador da CSLL, o que de plano deve ser corrigido.

Por meio da Resolução nº 1803-00.22, os autos foram baixados para a unidade de origem a fim de ser verificado se os débitos objeto do presente processo haviam sido parcelados pela contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheira Selene Ferreira de Moraes

A contribuinte foi cientificada por via postal, tendo recebido a intimação em 29/07/2008 (AR de fls. 706). Como não consta dos autos a data de protocolo do recurso, e a autoridade preparadora não se pronunciou acerca de eventual intempestividade, ele deve ser conhecido.

Em petição anexada às fls. 734, a recorrente afirma que se equivocou ao alegar que parte dos valores objeto do presente auto de infração havia sido parcelada.

Os argumentos tecidos pela recorrente podem ser sintetizados em três questões: i) incidência da CSLL sobre o somatório dos valores brutos das notas fiscais emitidas, que incluem o montante dos salários e encargos sociais; ii) a aplicação de duas multas sobre o mesmo fato gerador.

Primeiramente, cumpre observar que em todos os anos calendário objeto de autuação, a contribuinte foi tributada com base no lucro real.

Neste regime de apuração, já há previsão legal para dedução de todas as despesas com os salários e encargos sociais.

A argumentação da recorrente apenas é pertinente em relação ao PIS e à COFINS, cuja base de cálculo, não é o lucro, mas sim o faturamento mensal.

Conforme relatado anteriormente, a fiscalização apurou diferenças entre os valores escriturados e os declarados. No regime de apuração adotado pela recorrente, devem ser escriturados todos os valores recebidos, e deduzidos todos os custos e despesas incorridos.

A recorrente não logrou demonstrar que as diferenças apuradas pela fiscalização estariam equivocadas.

Logo, devem ser integralmente mantidas as exigências de CSLL.

A imposição da multa de ofício de 75% sobre o valor da CSLL é determinada pelo art. 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;”

A hipótese legal de aplicação da multa restou plenamente configurada na situação fática descrita na presente autuação, devendo ser integralmente mantida.

Por fim, resta apreciar a alegação relativa à aplicação concomitante da multa de ofício de 75% sobre o valor da CSLL não recolhida, apurada anualmente, e da multa isolada sobre o montante das estimativas não recolhidas.

Dentre os argumentos levantados pela recorrente, não há como deixar de reconhecer a procedência daquele que explicita a inaplicabilidade da multa isolada, cumulativamente com a multa de ofício.

Este Egrégio Conselho de Contribuintes tem afastado a multa isolada no caso de aplicação concomitante, conforme ementas a seguir transcritas:

“APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA – Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.(Acórdão CSRF/01-05.712, sessão de 10/09/2007).

MULTA ISOLADA – ESTIMATIVA. MULTA CALCULADA SOBRE A MESMA BASE. – Se a mesma base serviu para cálculo de outra multa (de 75%), para exigência do tributo referente ao mesmo período de apuração, não pode ser exigida a multa isolada, sob pena de estar sancionando o contribuinte duas vezes pela mesma falta.(Acórdão nº Acórdão 105-17115, sessão de 26/06/2008)”.

No presente caso, a infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracterizou etapa preparatória do ato de reduzir o tributo devido no final do ano, devendo ser aplicado o princípio da consunção.

Ante todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso para excluir da tributação as multas isoladas aplicadas sobre o montante das estimativas mensais não recolhidas.

(assinado digitalmente)
Selene Ferreira de Moraes

Declaração de Voto

Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes

Primeiro que tudo, oportuno se faz recordar a magistral advertência de Carlos Maximiliano [**Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 2. ed. Porto Alegre: Globo, 1933. p. 118], no sentido de que:

Cumprir evitar, não só o demasiado apego à letra dos dispositivos, como também o excesso contrário, o de forçar a exegese e, deste modo, encaixar na regra escrita, graças à fantasia do hermenêuta, as teses pelas quais este se apaixonou, de sorte que vislumbra no texto ideias apenas existentes no próprio cérebro ou no sentir individual, desvairado por ojerizas e pendores, entusiasmos e preconceitos. A interpretação deve ser objetiva, desapassionada, equilibrada, às vezes audaciosa, porém não revolucionária, aguda, mas sempre atenta respeitadora da lei.

Dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, na redação original (grifou-se):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, [...];

II - cento e cinquanta per cento, [...].

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

*I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não
houverem sido anteriormente pagos;*

[...];

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

Da atenta leitura desse dispositivo legal, observa-se o seguinte:

- a) não há qualquer orientação no sentido de que a aplicação da multa isolada por falta de pagamento de estimativas deva-se fazer apenas “no curso do próprio ano-calendário”. Haja vista que, segundo a lei, essa multa será exigida da pessoa jurídica “ainda que **tenha apurado** prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”, e não “ainda que **venha a apurar** prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição

social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente” (destaque da transcrição). Entender o contrário conduziria ao absurdo de, com relação à estimativa do mês de novembro, por exemplo, ser inviável qualquer procedimento fiscal, haja vista que o seu vencimento se dá - como é sabido - no último dia útil do mês de dezembro. Estar-se-ia, assim, instituindo, pelas vias tortuosas de mera tese jurisprudencial, verdadeira dispensa de obrigação tributária para esse mês, o que somente seria possível mediante lei;

- b) se a multa isolada é aplicável “**ainda** que apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL, no ano-calendário correspondente” (negrito da transcrição), também é exigível quando apurado resultado positivo. Segue-se, daí, que nada impede a cobrança dessa multa, mesmo que, sobre esse resultado positivo, venha a incidir tributo e respectiva multa de ofício, prevista no inciso I do § 1º da Lei nº 9.430, de 1996 (“juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos”);
- c) a infração da falta de pagamento de estimativas não deixa de subsistir por ter sido apurado, eventualmente, ao final do ano-calendário, prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL, ou seja, essa infração, por força de lei, **não é** - nem jamais poderia ser - **condicional**, não admitindo uma espécie de “retroatividade benigna”, no sentido de desfazer os seus efeitos. Dessa forma, tendo-se verificado a hipótese de incidência da multa isolada, fatos posteriores são-lhe de todo estranhos. Há que se destacar, também, que, quando do cometimento da infração (falta de pagamento de estimativas), não era, ainda, conhecido o resultado anual da empresa;
- d) se a multa é cabível mesmo na hipótese de se verificar resultado negativo ao final do período de apuração anual, a penalidade é imposta não em razão do **pagamento insuficiente do tributo devido** (art. 44, § 1º, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996), senão pela falta de cumprimento de obrigação autônoma que, com aquela, não guarda qualquer nexo de dependência, a saber: o **pagamento da estimativa mensal** (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), condição suficiente para a aplicação da penalidade. Assim, se não há coincidência de motivação, se as causas são díspares, se os fundamentos são diversos, não cabe falar em duplicidade de punição, não cabe apontar dupla incidência sobre a mesma infração, não cabe alegar *bis in idem* que, por sinal, somente se aplica a tributos. Advirta-se, por pertinente, que a tentativa de se excluir a aplicação da multa isolada ao argumento da suposta “inexistência de prejuízo ao fisco” ou da “não repercussão na órbita do tributo”, esbarra no contido no art. 136 do CTN (“a responsabilidade por infrações da

legislação tributária independe da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”);

- e) o que se está a cobrar do sujeito passivo é a **penalidade** pelo cometimento de uma **infração**, e não qualquer imposto ou contribuição que possa, ao depois, se mostrar passível de restituição. A circunstância de as estimativas não recolhidas - base de cálculo dessa penalidade - revelarem-se, ao final do período de apuração anual (após o cometimento da infração), total ou parcialmente indevidas, é **irrelevante**, e não conduz à concessão de uma “anistia” ao sujeito passivo. Essa infração não se desmaterializa pelo fato de, na apuração anual, o imposto efetivamente devido vir a ser menor. Não por outro motivo, aliás, dita multa é denominada “isolada”, ou seja, não possui qualquer vínculo com o tributo devido ao final do período de apuração anual;
- f) a base de cálculo das estimativas e a do IRPJ e CSLL devidos no ajuste anual, em princípio, são **distintas**. Ao tempo que as estimativas são calculadas com base na **receita bruta** (sobre a qual se aplica um percentual fixado em função da atividade do contribuinte) e acréscimos, a base de cálculo do IRPJ e CSLL é o **lucro líquido contábil ajustado pelas adições e exclusões prescritas na legislação**. Por conseguinte, o simples fato de as bases de cálculo das respectivas multas (isolada e de ofício, respectivamente), eventualmente, poderem ser coincidentes (v.g., nas hipóteses de omissão de receitas), não significa que esteja havendo dupla incidência ou aplicação concomitante sobre a mesma base de cálculo apurada em procedimento de ofício. Coube ao legislador estabelecer, a seu critério, que a base de cálculo da multa isolada seria o **valor da estimativa não recolhida**, como poderia, ele, ter optado por qualquer outra fórmula de cálculo ou, mesmo, ter estabelecido multa de valor fixo para aquela infração, adequando convenientemente a dosagem da correspondente penalidade;
- g) a lei é clara ao admitir a cobrança de multa isolada por insuficiências de estimativas, **mesmo quando apurado resultado negativo ao final do período de apuração anual (ausência de tributo devido)**. Com que fundamento, então, pode o simples intérprete e aplicador da lei fixar limitações a essa multa, vinculando-a à existência de tributo devido? Ora, o fato de haver sido apurado resultado negativo ao final do período anual não significa que, em todos os meses componentes desse mesmo período, também tenha sido apurado resultado negativo;
- h) nada impede que o sujeito passivo que não tenha recolhido estimativas ao longo do ano venha a pagar o tributo apurado ao final do período anual: nesse caso, ser-lhe-ia aplicada apenas a multa por falta de recolhimento de estimativas. Também o sujeito

passivo pode ter atendido às condições para apuração do lucro real anual, não efetuando, porém, o pagamento do saldo remanescente do ajuste ao final do ano: nesse caso, ser-lhe-ia cobrada apenas a diferença de tributo acompanhada da multa de ofício correspondente. Já na hipótese de ter havido omissão total por parte do sujeito passivo, tanto no que diz respeito ao recolhimento de estimativas, quanto no que se refere ao pagamento do saldo anual do imposto, ser-lhe-ão exigidas as duas penalidades, por se tratar de infrações distintas. A concomitância, portanto, será decorrente desse fato (dupla infração).

Acrescenta-se, por pertinente, que insurgências quanto ao eventual montante desproporcional da multa isolada por falta ou insuficiência de pagamento de estimativas devem ser endereçadas ao legislador que, por sinal, já teve a iniciativa de reduzir o percentual correspondente, de 75 % (setenta e cinco por cento) para 50 % (cinquenta por cento), não mais prevendo sua duplicação ou aumento de metade, por ocasião da edição da Lei nº 11.488, de 2007.

Por derradeiro, revela-se bem-vinda a lição de Francesco Carrara (**Interpretação e Aplicação das Leis**. 2. ed. Coimbra: 1963. p. 129) que, sobre o tema, prelecionou:

[...] nada é pior do que o intérprete colocar na lei o que na lei não está, por preferência, ou dela retirar o que nela está, por não lhe agradar o princípio.

E também esta, do Supremo Tribunal Federal (STF), em voto proferido pelo eminente Ministro Oscar Corrêa (**Revista Brasileira de Direito Processual**. Ed. Forense, vol. 50, p. 159):

Não pode o juiz, sob alegação de que a aplicação do texto da lei à hipótese não se harmoniza com o seu sentimento de justiça ou equidade, substituir-se ao legislador para formular, de próprio, a regra de direito aplicável.

Mitigue o Juiz o rigor da lei, aplique-a com equidade e equanimidade, mas não a substitua pelo seu critério.

NEGO PROVIMENTO ao Recurso.

(assinado digitalmente)

Sérgio Rodrigues Mendes