



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10725.900006/2011-28  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1301-005.417 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de julho de 2021  
**Recorrente** PLY CONSULTORIA E SERVICOS AUXILIARES LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2006

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. FORNECIMENTO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA. RECEITA BRUTA. VALOR TOTAL DA NOTA FISCAL.

Sendo a pessoa jurídica responsável pelo vínculo empregatício com o trabalhador cuja mão-de-obra é locada a outras empresas, todos os valores recebidos para a satisfação das obrigações contraídas com a contratação de pessoal devem ser considerados como receita bruta.

DCOMP. TRIBUTO RETIDO NA FONTE. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO OFERECIMENTO À TRIBUTAÇÃO DA RECEITA AUFERIDA.

Não poderá compor o saldo negativo do período o imposto de renda retido na fonte, quando ausente a comprovação de que a receita correspondente foi oferecida à tributação.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os Conselheiros Lucas Esteves Borges e Marcelo José Luz de Macedo, que davam provimento parcial ao recurso, nos termos do voto condutor. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 1301-005.416, de 20 de julho de 2021, prolatado no julgamento do processo 10725.900007/2011-72, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior - Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Bianca Felicia Rothschild, Rafael Taranto Malheiros, Lucas Esteves Borges, Marcelo Jose Luz de Macedo, Heitor de Souza Lima Junior (Presidente).

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

PLY CONSULTORIA E SERVIÇOS TEMPORÁRIOS LTDA. recorre a este Conselho Administrativo pleiteando a reforma do acórdão proferido pela DRJ, que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada.

Por economia processual e por bem refletir os fatos, adoto o relatório, em síntese, da decisão recorrida a seguir:

1. O presente processo tem origem nas Per/Dcomp nº 02583.29371.141106.1.3.03-0507, onde se registra crédito de saldo credor de CSLL do 3º trimestre do ano-calendário de 2006.
2. As Dcomp referidas foram analisadas pela DRF com a emissão do Despacho Decisório, com a não homologação da(s) compensação(ões).
3. O motivo do não reconhecimento do saldo credor decorreu da não confirmação das retenções na fonte, em face de não haver correspondência das receitas declaradas, quando comparadas com as retenções na fonte registradas, tendo sido considerado, assim, que as receitas não foram oferecidas à tributação.
4. A interessada foi cientificada do Despacho Decisório.
5. A interessada apresentou sua manifestação de inconformidade, arguindo, em síntese, que:
  - o Despacho Decisório não apresenta conclusões objetivas dos motivos que levaram ao indeferimento do pedido;
  - o relatório fiscal trata a empresa como se apurasse o lucro presumido, mas a sua apuração é pelo lucro real, assim todo o relatório está prejudicado, esvaziando por completo as razões do indeferimento da compensação solicitada, e tornando nulo o despacho decisório, em face de não proporcionar ao contribuinte o direito a apresentar suas justificativas, devendo argumentar sobre várias hipóteses, na tentativa de acertar o motivo real do indeferimento do pedido de compensação;
  - caso suas demonstrações não sejam suficientes, solicita perícia, para a apuração dos fatos e para que não haja injustiça, tributando o contribuinte duas vezes, deixando o Erário de reconhecer a verdade dos fatos, praticando excesso de exação;

- solicita diligência;
- a atividade exercida, no que concerne aos valores cobrados dos clientes, é dividida em “valores reembolsáveis”, e a receita propriamente dita. Os valores reembolsáveis são os salários pagos aos empregados temporários e os encargos incidentes, ou seja, são cobrados dos clientes exatamente o mesmo valor pago aos empregados temporários, e a receita é um percentual cobrado sobre os valores gastos e que constituem o ganho da empresa;
- a sua atividade tem características próprias;
- como consta de diversas soluções de consulta e o STJ, a base de cálculo da CSLL e do IRPJ é o valor expresso na fatura, não existindo previsão para dedução dos valores recebidos a título de reembolso;
- a RFB entende que a receita é todo valor faturado;
- com o objetivo de atender às legislações tributárias do Município e da União, adotou o seguinte princípio: os repasses cobrados dos clientes e pagos aos trabalhadores são contabilizados em conta-corrente, debitando-se o valor por ocasião do pagamento aos empregados, e creditando a mesma conta no recebimento. Os valores de taxa de administração ou comissão são contabilizados como receita. Tal procedimento atende a legislação Municipal, mas não demonstra o valor total de receita (valores reembolsáveis mais taxa de administração), contudo não gera omissão tributária, pois o mesmo valor que é pago aos empregados temporários são reembolsáveis pelos clientes. Assim, se fosse contabilizado os valores de reembolso como receita, os pagamentos aos empregados temporários seriam lançados como custo, gerando um resultado igual a zero, vez que a opção tributária do contribuinte é a apuração pelo lucro real;
- os clientes quando fazem a retenção fazem pelo valor da fatura, ou seja, sobre os valores reembolsáveis + taxa de administração, o que gera crédito pois ao apurar os impostos os valores reembolsáveis se anulam com os pagamentos dos salários e contribuições, gerando um imposto devido menor;
- a empresa contabiliza os valores reembolsáveis, em contas correntes de cada cliente, debitando os valores pagos a título de salários e encargos, e creditando o reembolso dessas despesas, o que leva a um resultado igual a zero;
- a taxa de administração é contabilizada como receita;
- o ônus da prova cabe à autoridade tributária, nos termos do art. 924 do RIR/99;
- o pedido é de compensação, caso houvesse omissão deveria ter sido feito o lançamento;
- conclui considerando que atendeu todos os requisitos para proceder à compensação;

6. Juntou aos autos os documentos.

Ao tratar da questão, a DRJ julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, por entender, em suma, após afastar as nulidades, que:

- tendo em vista a ausência de oferecimento das receitas correspondentes à tributação, houve o não reconhecimento das retenções na fonte que compuseram o saldo credor. A legislação possibilita que a CSRF componha o saldo credor de CSLL ou reduza a contribuição social devida, caso os rendimentos que lhe deram origem tenham sido oferecidos à tributação;

- haveria dissonância entre as informações apresentadas pelo contribuinte em sua defesa e a apuração da autoridade fiscal, em relação a receita;

- não caberia a argumentação relacionada ao atendimento da norma municipal em detrimento da norma federal por parte do contribuinte, quando da contabilização dos custos, visto que afirma que *haveria custos não declarados e que a sua apuração estava incorreta a fim de atender a receita municipal*;

Prossegue a decisão recorrida, em síntese:

12.6. Considero que a interessada se equivocou pois deveria, se tudo que informou em sua manifestação é verdade, visto a ausência de seus livros e documentos, ter feito sua escrituração com base nas normas contábeis, registrando o total de receitas e o custo que afirma ter incorrido.

12.7. Segundo declaração, não houve registro ou composição da ficha 4A– Custos, referente ao 3º trimestre. Há que se esclarecer à interessada que cabe à referida, no final de cada exercício ou período de apuração, com base nos princípios contábeis e nas normas do Regulamento do Imposto de Renda, apurar o seu custo, não à autoridade tributária.

12.8. Ademais, os demonstrativos juntados aos autos são planilhas, não correspondendo a documentos hábeis a comprovar a sua escrituração.

12.9. Em face da ausência de comprovação do custo que alega e da apuração feita pela própria interessada, retificando a sua declaração para o faturamento informado, a interessada teria lucro no período, como também, não teria saldo credor, e sim contribuição a pagar.

[...]

12.10. Como não há comprovação de que as receitas compuseram a apuração da CSLL, pelo contrário, considero que não foram incluídas em sua totalidade, considero que o CSRF foi indevidamente reduzida na apuração da CSLL, não havendo saldo credor.

Assim, por falta de comprovação do saldo credor, o pleito do contribuinte foi indeferido.

Irresignado, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário repisando os argumentos apresentados em Manifestação de Inconformidade, em especial que:

- é sociedade empresária limitada, cujo objeto social é “Colocação de Mão-de-Obra Temporária nos termos da Lei 6.019/74” e apura o IRPJ e a CSLL pelo Lucro Real Trimestral;

- em razão da atividade peculiar, os valores cobrados dos clientes são divididos em “Vendas Reembolsáveis” e “Receita” propriamente dita, onde os primeiros são os salários

pagos aos empregados temporários e os encargos incidentes, enquanto que o último é um percentual cobrado sobre os valores gastos e que constituem o ganho da empresa. Assim, são cobrados dos clientes a título de “valores reembolsáveis” exatamente o mesmo valor pago aos empregados temporários;

- a atividade desenvolvida tem características próprias relacionada a apuração de seus impostos, existindo divergência de entendimentos entre a União quanto aos impostos federais e o Município, para apuração do ISS, detalhando da seguinte maneira:

Como consta da fundamentação do Despacho Decisório, em diversas Soluções de Consultas, e por fim sacramentado pelo Superior Tribunal de Justiça, para fins de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre Lucro Líquido bem como para a apuração do Imposto de Renda, a receita bruta corresponde ao preço dos serviços prestados, que consiste no valor expressamente contido na fatura de prestação de serviços, não existindo, previsão para dedução dos valores recebidos a título de reembolso de despesas ou de custos.

A Receita Federal entende que a receita da empresa é todo o valor faturado, não admitindo a separação entre os valores reembolsáveis e a taxa de administração.

Por outro lado, a Prefeitura do Município de Macaé, acompanhada no entendimento por outras Prefeituras tais como Niterói e Rio de Janeiro, são unânimes no entendimento de que constituem base de cálculo para o pagamento do Imposto sobre Serviços, apenas a Taxa de Administração ou comissão quando, comprovadamente a atividade exercida for de colocação de mão-de-obra temporária definida na Lei Federal nº 6.019/74.

Dito isto, importante salientar que a Contribuinte, com o objetivo de atender a ambas as legislações, adotou como princípio contábil os seguintes procedimentos:

Os valores de repasse (salários e contribuições sociais) cobrados dos clientes e pagos aos trabalhadores são contabilizados em “CONTA CORRENTE”, debitando-se o valor por ocasião do pagamento aos empregados, e creditando a mesma conta no recebimento.

Os valores da taxa de administração ou comissões são contabilizados como RECEITA.

É óbvio que tal procedimento atende perfeitamente a legislação Municipal, vez que o Município não considera os valores de repasse como receita, devendo, portanto, os valores serem contabilizados em conta corrente.

Pelo lado do entendimento Federal, a forma como a empresa contabiliza não demonstra o valor total da Receita (valores reembolsáveis mais taxa de administração), mas não gera nenhuma omissão tributária, pois, o mesmo valor que é pago aos empregados temporários são reembolsados pelos clientes, assim, se fosse contabilizado os valores de reembolso como Receita, os pagamentos aos empregados temporários seriam lançados como CUSTO, gerando um resultado igual a “zero”, vez que a

opção tributária da contribuinte é a **APURAÇÃO PELO LUCRO REAL**.

Importante ainda, mencionar que os clientes da ora Manifestante, ao proceder à retenção dos impostos federais na fonte, o fazem pelo valor total da fatura, ou seja, sobre os valores reembolsáveis mais a taxa da administração, o que gera créditos, pois ao apurar os impostos os valores reembolsáveis se anulam com os pagamentos dos salários e contribuições, gerando um imposto devido menor.

Esclareça-se que, o PIS e COFINS são apurados pelo Regime Não Cumulativo, vez que a empresa optante do Lucro Real, está obrigada a este regime de apuração, calculando o PIS a 1,65% e a COFINS A 7,6% após o abatimento das despesas autorizadas, sobre o faturamento total (valores reembolsáveis mais a taxa de administração), sem qualquer abatimento de salários e contribuições sociais, mesmo as reembolsáveis.

- consta na “Análise das Parcelas de Crédito”, a individualização de cada Fonte Pagadora com a respectiva retenção na fonte, com a informação de “Valor Não Confirmado” com a justificativa de que a “receita correspondente não oferecida à tributação”, entretanto, os documentos considerados para análise do direito creditório estão arquivados no processo 13587.000001/2010-32, onde restaria comprovado através das telas a existência de todas as retenções nas fontes sofridas que estão sendo objeto de compensação;

- as divergências entre a as retenções na fonte declaradas em DIRF e a receita de serviços declarada em DIPJ se justificariam pelas razões expostas: as retenções são feitas sobre o valor total recebido, sendo considerado como receita apenas as comissões e taxas de administração (em consonância com a legislação municipal) em nada interferindo na apuração do Lucro Real, já que caso o valor reembolsável fosse considerado como receita, os valores pagos relativos aos salários e contribuições deveriam ser considerados como custos, anulando qualquer resultado apurado pelo Lucro Real.

- pontua o recorrente:

Desde o início a Contribuinte vem informando que devido a peculiaridade de sua atividade, “prestação de serviços de locação de mão-de-obra temporária, nos termos da Lei 6.019/74, o faturamento é efetuado demonstrando o valor dos salários dos trabalhadores temporários e os encargos sociais incidentes = Valores Reembolsáveis, e a Comissão ou Taxa de Administração que é o ganho da empresa, mais precisamente sua Receita.

A lançamentos dos “Valores Reembolsáveis” são efetuados em uma “conta corrente” individualizado por cliente, para que se apure exatamente o quanto o cliente deve reembolsar a empresa de serviço temporário, pelos custos com pessoal terceirizado e os encargos trabalhistas.

Exaustivamente, foi mencionado que embora a esfera federal entenda que tudo é Receita, tanto que tributa o PIS e COFINS pelo valor total, nenhum reflexo no lucro haverá no resultado, pois, o mesmo valor da Receita é o valor do Custo, vez que foi reembolsado pelo cliente.

No entanto a Receita Municipal entende que a tributação é somente a taxa de administração, assim não há que se falar em falta de critério ou falta de técnica de contabilização, mas procedimento a atender as legislações, mesmo porque os valores reembolsáveis não são receitas, assim como não seria custo os valores reembolsados, por isso tratados em conta corrente.

Outrossim, a reconhecer os Valores Reembolsáveis como Receita, não há como não reconhecer os Valores Reembolsados como Custo.

Por fim, colacionando 8 decisões que teve favorável em sede de DRJ, requer o acolhimento das preliminares de nulidade levantadas ou, subsidiariamente, o provimento do seu recurso para modificar a decisão recorrida, reconhecer o direito creditório e homologar a compensação pleiteada.

É o relatório.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir: <sup>1</sup>

Quanto ao conhecimento do Recurso Voluntário do contribuinte e tempestividade, transcrevo o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual, dele conheço.

Quanto à impropriedade do registro contábil das notas fiscais de serviço realizado pelo recorrente, se seria suficiente para o não reconhecimento do direito creditório pleiteado, transcrevo o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

Em que pese o voto do I. Relator, o Colegiado, por maioria, entendeu que não há justificativa para a forma de contabilização apresentada pela Recorrente, mormente quando tal forma de contabilização gera uma discrepância de valores entre aquilo que é retido e o que é oferecido à tributação por parte da Recorrente.

Tal forma de contabilização equivocada pode ter outros efeitos não necessariamente para a apuração do imposto de renda, mas para contribuições sociais ou tributos de outros entes políticos, razão pela qual não pode ser legitimada para fins de geração de crédito.

Diferentemente, daquilo que argumenta a Recorrente, se esta forma de contabilização equivocada não trouxesse divergências, os valores de retenção deveriam corresponder exatamente àqueles que foram oferecidos à tributação. Mas não ocorreu.

Em relação a dedução do IRRF para fins de apuração de saldo negativo são necessárias duas condições: 1) que a receita correspondente à retenção tenha sido oferecida à

---

<sup>1</sup> Deixa-se de transcrever o voto do relator, que pode ser consultado no acórdão paradigma desta decisão, transcrevendo o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

tributação nos termos do inciso III do §4º, do art. 2º da Lei nº 9.430/96 e 2) a comprovação da efetiva retenção, vide:

**Art.2º** A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995. (Regulamento)

(...)

§4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

III -do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

No caso em tela, se a forma de contabilização realizada pela Recorrente, acarretou no não oferecimento à tributação da receita correspondente à retenção utilizada para compor o saldo negativo do período, aquela retenção deverá ser desconsiderada.

Isto posto, decidiu a Turma por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, uma vez que a receita correspondente não foi oferecida à tributação.

## CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior – Presidente Redator