



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10805.001492/2003-08  
Recurso nº. : 138.632  
Matéria : IRPJ – EXS.: 1999 e 2000  
Embargante : DRH MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA LTDA.  
Embargada : OITAVA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Sessão de : 27 DE JULHO DE 2006  
Acórdão nº. : 108-08.926

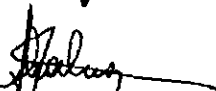
EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - OBSCURIDADE - CABIMENTO –  
INTEGRAÇÃO DO ACÓRDÃO - Acolhem-se os embargos  
declaratórios quanto existente contradição no acórdão vergastado,  
devendo esta ser esclarecida, mantendo-se, contudo, o teor do  
anteriormente acordado.

Embargos acolhidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso  
interposto por DRH MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de  
Contribuintes, por unanimidade de votos, ACOLHER os embargos de declaração  
para sanar a omissão apontada, sem, contudo, alterar a decisão consubstanciada  
no acórdão embargado, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o  
presente julgado.

  
DORIVAL PADOVAN  
PRESIDENTE

  
IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO  
RELATORA

FORMALIZADO EM: 27 AGO 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NELSON LÓSSO  
FILHO, KAREM JUREIDINI DIAS, MARGIL MOURÃO GIL NUNES, HELENA MARIA  
POJO DO REGO (Suplente Convocada), JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA  
e JOSÉ HENRIQUE LONGO.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10805.001492/2003-08  
Acórdão nº. : 108-08.926  
Recurso nº. : 138.632  
Embargante : DRH MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA LTDA.

**RELATÓRIO**

Trata-se de embargos de declaração interposto por DRH MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA LTDA., em face da decisão consubstanciada no Acórdão nº 108-08.103, de 01/12/2004, f. 514-18, e com fulcro no art. 27 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (RICC), aprovado pela Portaria MF nº 55/98.

Pretende a embargante sejam os presentes acolhidos, conferindo-se efeitos infringentes para a reforma do julgado.

Haveria necessidade de ser aclarada e suprida no acórdão a questão colocada nos seguintes termos:

***"Deveras, a Embargante não sustentou que tem o direito de deduzir custos da sua receita bruta, mas sim que os valores reembolsados pelos tomadores de serviço, seus clientes, não são receita; não atendem ao conceito de "receita", e assim, não podem ser tomados como base de cálculo do tributo em questão".***

Com base no artigo 27, § 2º, do RICC, os autos foram restituídos para examinar os embargos de declaração opostos e, se necessário submeter à deliberação do Colegiado proposta de correção do acórdão.

Com a conclusão do mandato do Conselheiro LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, relator do recurso, fui designada para relato, conforme despacho de fls. 545.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10805.001492/2003-08  
Acórdão nº. : 108-08.926

**VOTO**

Conselheira IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, Relatora

Os embargos são tempestivos e merecem ser conhecidos.

Foi matéria remanescente do litígio as diferenças apuradas entre valores de receitas escrituradas e declaradas para o IRPJ, nos anos de 1998, 1999, 2000, 2001, 2002 (DIPJs e DCTFs), correspondente a locação de mão de obra temporária pela qual era a embargante responsável pelo vínculo empregatício com o trabalhador e recebia de outras empresas pelo serviços prestados.

O embargante arguiu que no acórdão vergastado o Relator não abordara a questão posta em sua razões recursais no tocante a matéria do litígio. Não sustentara que teria o direito de deduzir custos da sua receita bruta, mas sim que os valores reembolsados pelos tomadores de serviço, seus clientes, não seriam receitas. Como tal não poderiam ser tomados como base de cálculo do tributo em questão.

O decisão combatida deslocara a discussão quando concluíra que pretendia deduzir "custos" de "receitas", quando, na verdade, emitira raciocínio inverso, ou seja: demonstrara que o reembolso recebido não teria natureza de receita, para fins tributários, na sistemática de apuração de lucro escolhida: "lucro presumido".

Com todo respeito aos argumentos expendidos nas razões de embargos, delas discordo. O encaminhamento doutrinário pretendido não se compagina com a sistemática de opção da apuração dos resultados utilizada pela embargante.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10805.001492/2003-08

Acórdão nº. : 108-08.926

Foi objeto do litígio os valores recebidos pelos serviços prestados, (postos à disposição de outras empresas trabalhadores temporários, devidamente qualificados, contratados pela Embargante.)

A DRH Mão de Obra Temporária Ltda realizava a contratação, registrava os empregados, pagando salários e encargos sociais, colocando-os à disposição da tomadora dos serviços. Findo o prazo da obra pagava todas as verbas rescisórias aos direito esses trabalhadores.

A tomadora deste serviço manteve contrato de prestação de serviços com a Embargante, pagando todas as despesas que esta teve com os empregados temporários (salários, encargos sociais, etc.), e mais uma remuneração pela prestação de serviços prestados.

Quando prestou o serviço a DRH teve dois comportamentos distintos, a saber:

a) - nos serviços prestados de janeiro de 1998 a março de 1999, os valores escriturados nas primeiras vias das notas fiscais, destinadas aos tomadores de serviços (clientes), era muito maior do que os valores escriturados nas segundas vias das notas fiscais (fisco), e terceiras vias da notas fiscais (arquivo), conforme comprovam as notas fiscais anexas às folha 41 a 212 deste processo. Através dos sistemas da Receita Federal foram checados os valores dos serviços prestados e do imposto de renda retido na fonte (IRRF) informados pelos tomadores dos serviços em suas DIRFs (Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte), valores selecionados pelos pagamentos efetuados com o código do DARF do IRRF igual a 1708, que correspondeu a Remuneração de Serviços Prestados por PJ, conforme telas às folhas 221 a 264 (ano de 1998), e 267 a 298 (ano de 1999) deste processo. A receita bruta real partiu dos valores pagos a DRH Mão de Obra Temporária Ltda pelos tomadores de serviços, em cada mês, no ano de 1998, planilha de folhas 265 e 266 deste processo, e a planilha contendo a receita auferida no primeiro trimestre



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10805.001492/2003-08  
Acórdão nº. : 108-08.926

do ano de 1999 ,fl. 299 deste processo (esta parcela foi objeto de parcelamento – PAES, Lei 10.684/2003, não fazendo parte do litígio);

b) Nos serviços prestados a partir de abril de 1999, não houve utilização de notas calçadas, mas o valor do faturamento foi decomposto em duas partes: b.1) receita de prestação de serviços; b.2) valor do reembolso da mão de obra aplicada, informando nas Declarações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica, DIPJ, como sendo receita bruta, apenas a parcela da receita denominada de prestação de serviços, não considerando as demais receitas recebidas pelos valores dos reembolsos da mão de obra aplicada, que foram omitidas de seu faturamento. A diferença é a causa dos embargos, ou seja o que seria receita tributável.

Entendeu a embargante que o lançamento não verificou a efetiva atividade, e que o reembolso dos custos com os trabalhadores não representaria receita tributável, pois, como atuaria no ramo de locação de mão-de-obra temporária, apenas o valor correspondente à taxa de administração integraria a base de cálculo do imposto, em face de terem sido cobrados da empresa tomadora do serviço a título de reembolso e, dessa forma, não representariam acréscimo patrimonial.

Mas, na sistemática de presunção a receita bruta é composta do somatório de todos os ingressos oriundos da atividade operacional, além das outras receitas definidas na lei como tributável, como adiante se verá. Descaberia o oferecimento à tributação apenas da parcela correspondente à taxa de administração cobrada pelo agenciamento dos trabalhadores temporários.

O invocado Decreto n.º 73.841, de 13 de março de 1974, que regulamentou a Lei n.º 6.019, de 1974, dispôs sobre as obrigações trabalhistas e não tributárias.

A fim de esclarecer possíveis dúvidas sobre a conceituação e interpretação da locação de mão-de-obra, a Coordenação-Geral do Sistema de Tributação assim esclareceu no Parecer Cosit n.º 69, de 10 de novembro de 1999:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10805.001492/2003-08  
Acórdão nº. : 108-08.926

“2. A legislação trabalhista e civil, que trata dos contratos relativos à prestação de serviços, não tem acompanhado com a mesma velocidade as mudanças ocorridas nessas relações, sobretudo em função da reorganização das empresas aos atuais modos de produção, ficando a cargo da doutrina e da jurisprudência a análise dos avanços ocorridos.

3. Em termos genéricos, a prestação de serviços pode ser promovida diretamente pelos empregados vinculados à empresa ou por meio da contratação de mão-de-obra externa ao ambiente da empresa. O contrato com terceiros é uma tendência moderna na contratação de serviços, onde determinadas empresas especializam-se na execução de algumas tarefas, adquirindo know-how correspondente. Dada a especialização, muitas empresas têm optado pela contratação de terceiros na realização de determinadas tarefas, buscando desse modo economia tanto em salários diretos, quanto em encargos trabalhistas.

4. A contratação de terceiros para a execução de serviços pode ser feita mediante a contratação de autônomos ou de pessoa jurídica prestadora do serviço. Interessam à análise as pessoas jurídicas prestadoras de serviço, haja vista que os autônomos serão tributados de acordo com as regras aplicáveis ao imposto de renda das pessoas físicas.

(...)

2. No caso da locação, o Código Civil Brasileiro só define a de coisas. Trata-se de conceito que não guarda consonância com as atuais relações de trabalho. Dado a esse fato, recorreremos a uma definição mais abrangente e atual, como a de Clóvis Beviláqua: “Locação é o contrato pelo qual uma das partes, mediante remuneração, que a outra paga, se compromete a fornecer-lhe, durante certo lapso de tempo: o uso e gozo de uma coisa fungível (locação de coisa); ou a prestação de um serviço (locação de serviço); ou a execução de algum trabalho determinado (empreitada)”.

3. Em se tratando de locação da mão-de-obra, pressupõe-se que será utilizado trabalho alheio, ou seja, alguém cederá a outrem a atividade laborativa em virtude de necessidade transitória de substituição de pessoal regular e permanente ou do acréscimo extraordinário de tarefas.

4. A locação de mão-de-obra pode também ser definida como o contrato pelo qual o locador se obriga a fazer alguma coisa para uso ou proveito do locatário, não importando a natureza do trabalho ou do serviço. Os trabalhos são realizados sem a obrigação de executar a obra completa, ou seja, sem a produção de um resultado determinado. Na locação de mão-de-obra, também definida como contrato de prestação de serviços, a locadora assume a obrigação



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10805.001492/2003-08  
Acórdão nº. : 108-08.926

de contratar empregados, trabalhadores avulsos ou autônomos sob sua exclusiva responsabilidade do ponto de vista jurídico. A locadora é responsável pelo vínculo empregatício e pela prestação de serviços, sendo que os empregados ou contratados ficam à disposição da tomadora dos serviços (locatária), que detém o comando das tarefas, fiscalizando a execução e o andamento dos serviços.”

Assim, como locadora de mão-de-obra temporária, é em seu nome que o serviço é prestado e ela quem recebe por esses serviços e o conceito tributário de receita bruta, vem do artigo 224 do RIR de 1999:

“Art. 224. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o **preço dos serviços prestados** e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 8981/95, art. 31).  
Parágrafo único – Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou prestador dos serviços seja mero depositário.” (Lei 8981, de 1995, art. 31, parágrafo único).”

O conceito de base de cálculo nas atividades de locação de mão de obra, se não bastasse o texto da Lei, no âmbito da 7ª Região Fiscal da Receita Federal, foi exarada a decisão de solução de consulta SRF/7ª RF/DISIT nº 13 de 25/01/2002, que bem espelha a posição da administração tributária, assim ementada:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ  
Ementa: BASE DE CÁLCULO (Locação de mão-de-obra) Não são considerados reembolsos valores constantes do faturamento representativo de gastos realizados por conta e de exclusiva responsabilidade da contratada. A receita bruta da pessoa jurídica que fornece mão-de-obra contratada temporariamente é o total contratado e faturado com os tomadores de serviços.  
Dispositivos Legais: Lei nº 5.172/1966 (CTN), art. 111; Lei nº 5.474/1968, art. 20, § 2º, RIR/1999, arts. 279, 280 e 290; Lei nº 7.689/1988; Lei nº 8.981/1995, art. 57.”

O RIR/99 ao conceituar receita bruta assim versou:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10805.001492/2003-08  
Acórdão nº. : 108-08.926


“art.519 - Para efeito do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art.224 e parágrafo único.”

E por sua vez o dispositivo anterior, do mesmo Regulamento, ao tratar da base de cálculo do imposto disse:

“art.518 - A base de cálculo do imposto e adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o §7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo (Lei 9249, de 1995, art. 15 e Lei 9430, de 1996, art. 1º e 25 e inciso I)”.

Por isto acolho os embargos para esclarecer o conceito de receita para fins de presunção, sem contudo, alterar a decisão anteriormente proferida.

Sala das Sessões - DF, em 27 de julho de 2006.

  
IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO

