



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

Processo n° 10935.008389/2008-18
Recurso n° 885.911 Voluntário
Acórdão n° **1103-00.426 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de 30 de março de 2011
Matéria IRPJ
Recorrente C. W. ANSOLIN RECURSOS HUMANOS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2004

Ementa:

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO DE IRPJ

Trata-se de matéria que não se coloca nos limites objetivos da lide, a pretensão fiscal resistida.

PEDIDO DE PERÍCIA

Direito potestativo há de pedir a perícia, isto é, há um direito de pedir perícia, mas não um direito subjetivo à perícia, competindo ao órgão julgador o juízo quanto à determinação, para formação de sua convicção para solução do feito.

FORNECEDORA DE MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA – RECEITA BRUTA

Distingue-se a fornecedora de mão de obra temporária, regulado por lei própria, e que se põe a salvo de *marchandage*, com a empresa que ou angaria, ou medeia, ou intermedeia a contratação de mão de obra de terceiro. Para a empresa fornecedora de mão de obra temporária, deve transitar por sua conta de resultado, como receita, o valor total que lhe é devido pela tomadora, e o valor a ser pago ao trabalhador temporário e dos encargos trabalhistas e previdenciários a cargo daquela devem transitar por sua conta de resultado como despesa. Sucede que a remuneração do trabalhador temporário, assim como os encargos trabalhistas e previdenciários decorrentes, são devidos pela fornecedora de mão de obra, *ex lege*, e não pela tomadora.

COEFICIENTE DO LUCRO PRESUMIDO

O coeficiente aplicável à fornecedora de mão de obra temporária é de 32%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Processo nº 10935.008389/2008-18
Acórdão n.º **1103-00.426**

S1-C1T3
Fl. 118

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Aloysio José Percínio da Silva – Presidente

(assinado digitalmente)

Marcos Shigueo Takata - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Aloysio José Percínio da Silva (Presidente), Hugo Correia Sotero, Mário Sérgio Fernandes Barroso, Marcos Shigueo Takata (Relator), Gervásio Nicolau Recktenvald, Eric Moraes de Castro e Silva.

Relatório

DO LANÇAMENTO

Trata o presente processo de auto de infração (fls. 55 a 60), decorrente de procedimento de revisão da DIPJ da recorrente relativo ao exercício de 2005, ano-calendário de 2004 (fls. 9 a 53)

Foi constatado pelo órgão fiscalizador que a recorrente apurou seu lucro presumido de todos os trimestres do ano de 2004 mediante aplicação incorreta do coeficiente de 16% sobre parcela da receita bruta da atividade, quando o correto seria de 32%, em conformidade com o disposto no art. 519, §1º, III, “a” do RIR/99.

Intimada a prestar os esclarecimentos necessários sobre o fato apontado (fl. 2), a recorrente apresentou os Livros Diário e Razão do ano de 2005 (fl. 7), além de informação (fl. 8) em que foi apontada a ocorrência de erro no preenchimento das linhas 03 e 04 da ficha 14A da DIPJ 2004/2005.

Dessa forma, conforme apurado e informado pela recorrente, o valor do IRPJ oriundo da diferença na aplicação do coeficiente para determinação do lucro presumido de 16% para 32% sobre a parcela de receita bruta, conforme demonstrado em planilha de cálculo (fl. 54), é o objeto do lançamento de ofício, acrescido das cominações legais aplicáveis.

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada do lançamento em 5/11/2008, a recorrente apresentou, em 5/12/2008, impugnação (fls. 63 a 77), alegando, em síntese, o que segue:

a) Argui a nulidade da autuação, visto que se dedica exclusivamente à locação de mão de obra temporária, nos termos da Lei 6.019/74, o que comprova pelo seu devido credenciamento junto ao Ministério do Trabalho, Secretaria de Relações do Trabalho, conforme o certificado (fl. 81);

b) Dessa forma, sua receita como locadora é a taxa de administração, e o valor adicional pago pelos clientes se destina a ser repassado como remuneração e encargos sociais dos trabalhadores locados, não se tratando de receita da locadora, ora recorrente, que é mera intermediária, simplesmente, agenciando a mão de obra;

c) Os salários e encargos da mão-de-obra são suportados pela contratante e não pela locadora o que é reconhecido em jurisprudência;

d) Seguindo orientação errônea da RFB, seu contador declarou como receitas, aplicando o percentual de 16%, os recebimentos dos repasses para os pagamentos dos salários e encargos dos trabalhadores temporários locados que, na realidade, não se constituem receita da sua atividade e, corretamente, declarou as receitas correspondentes à taxa de administração, apurando a base de cálculo mediante a aplicação do percentual de 32%;

e) Aduziu que, na realidade, a empresa pagou imposto a mais que o devido, que deve lhe ser restituído;

f) Assevera que não se trata de erro na aplicação do percentual de apuração de base de cálculo, mas de determinação do que é receita tributável da empresa;

g) Requer a retificação da DIPJ apresentada, para fazer constar como receitas somente a taxa de administração, apurando-se a base de cálculo com a aplicação do percentual de 32%, que não consta; a recepção da impugnação e documentos; a repetição de Indébito de IRPJ e CSL e a nulidade dos autos e, por fim, solicita perícia contábil, indicando quesitos e perito.

DA DECISÃO DA DRJ E DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Em 25/02/2010, acordaram os membros da 2ª Turma da DRJ/Curitiba, por unanimidade de votos, não acolher a preliminar de nulidade, negar o pedido de perícia fiscal, considerar a impugnação improcedente, mantendo a exigência tributária, e indeferir os pedidos de restituição de indébitos de IRPJ e CSL, inexistentes, e o pedido de retificação da DIPJ.

No tocante à arguição de nulidade do auto de infração, sob o argumento de que há erro na determinação da receita tributável da empresa, ressaltou-se que tal fato não se insere nas previsões dos arts. 59 e 60, do Decreto 70.235/72.

Com relação à base de cálculo do IRPJ, a recorrente, na condição de locadora de mão de obra temporária, assume todos os custos operacionais correspondentes aos salários e encargos trabalhistas e sociais de seus empregados; devendo, portanto, reconhecer como receita o valor total recebido de seus clientes, por tal serviço.

Se a recorrente tivesse optado pelo lucro real, a tributação de IRPJ e CSL se daria sobre o lucro apurado mediante a dedução da receita, dos custos onde se incluem os salários e encargos sociais dos trabalhadores e das despesas; e não poderia pretender a mesma sistemática de apuração no lucro presumido pelo qual optou espontaneamente.

No que pertine à CSL, aplicam-se as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ. Portanto, o mesmo entendimento expressado anteriormente para o IRPJ, vale para a determinação da receita bruta para fins de apuração da base de cálculo da CSL.

Para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSL, a receita bruta corresponde ao preço dos serviços prestados, que consiste no valor expressamente contido na fatura de prestação de serviços, não existindo, na legislação em vigor, previsão para dedução dos valores recebidos a título de reembolso de despesas ou de custos.

O pedido de perícia resta desnecessário, pois, em se tratando de lucro presumido pelo qual a recorrente optou espontaneamente, a receita bruta é a totalidade do faturamento, cabendo apenas as deduções previstas em lei.

Não cabe a repetição de indébitos de IRPJ e CSL, pois não foram recolhidos a maior, sendo a autuação é procedente.

Processo nº 10935.008389/2008-18
Acórdão n.º **1103-00.426**

S1-C1T3
Fl. 121

Com relação à retificação da DIPJ apresentada, esta não pode ser aceita, pois houve retificação para alterar matéria tributável objeto de lançamento regularmente cientificado ao sujeito passivo, que confronta o art. 5º da IN RFB 958/09.

Cientificada do acórdão em 17/03/2010 e inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso voluntário em 15/04/2010 (fls. 93 a 107), reiterando, basicamente, o alegado na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Takata

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele, pois, conheço.

A recorrente pugna por perícia contábil, pedido já deduzido desde sua peça inaugural com a indicação dos motivos para tanto, dos quesitos e de perito, com sua qualificação e endereço, na conformidade do art. 16, VI, do Decreto 70.235/72 (PAF). Em consequência ao quesito “h” formulado, requer também a restituição do valor de IRPJ supostamente recolhido a maior.

De plano, não há como se agasalhar o pedido de restituição de IRPJ, porquanto constitui matéria que não se coloca nos limites objetivos da lide, a pretensão fiscal resistida: ou, ainda mais analiticamente, o pedido de restituição de IRPJ não se instala entre as questões posta como *controversas* pelo autuante na dedução de sua pretensão (contrária ao procedimento adotado pela recorrente) na fase de lançamento (orientada pela chamada instrução primária) e que se tornaram *controvertidas* no processo administrativo fiscal (orientada pela chamada instrução secundária).

No que concerne ao pedido de perícia o indefiro, pois não o reputo necessário ao desfecho da lide, como se verá adiante. É de se lembrar que a perícia, tal como a diligência, não constitui direito subjetivo da parte, competindo ao órgão julgador o juízo quanto à determinação, para formação de sua convicção para solução do feito. Direito potestativo há de pedir perícia, *i.e.*, há um direito ao pedido de perícia, mas não um direito subjetivo à perícia (sua concessão).

Nesses termos, não vejo razão para anulação do acórdão *a quo* e devolver os autos ao órgão julgador de origem.

Apenas ressalto que, embora o acórdão *a quo* tenha se manifestado sobre a CSL, ele o fez sem razão. Isso porque a pretensão fiscal versa apenas sobre o IRPJ. O que houve foi, na peça inaugural da recorrente, esta haver pedido também a restituição de valores supostamente recolhidos a maior de CSL no ano-calendário de 2004.

Passo ao exame do mérito.

A recorrente argui que sua receita e, portanto, o ponto de partida para a apuração da base de cálculo do lucro presumido é somente sua comissão, e não todo o valor recebido pela tomadora do trabalho temporário.

Quer dizer, *a quantia a receber* (ou recebida) do tomador, *equivalente* ao valor da remuneração dos trabalhadores temporários incluindo os encargos trabalhistas e sócias, *não deve transitar* pela conta de resultado da recorrente como *receita*, e tampouco como *despesa*: essa quantia deve ser registrada no ativo (a receber ou caixa ou conta banco) e sua contrapartida no passivo (a repassar aos trabalhadores temporários, à Caixa Econômica

Federal e ao Tesouro Nacional). Somente o valor da comissão deve transitar por conta de resultado da recorrente como receita.

Assim, num exemplo hipotético, se o valor das remunerações dos trabalhadores temporários acrescidas dos encargos trabalhistas e sociais for igual a 900 e o total a ser pago pela tomadora à recorrente for igual a 1.000, somente 100, valor da comissão da recorrente, deveria transitar por sua conta de resultado como receita, de modo que, simplificadamente se teria o seguinte lançamento contábil:

D – Caixa ou a receber (ativo)	1.000
C – A repassar (passivo)	900
C – Receita de serviços	100

Segundo a recorrente, por erro perpetrado pelo contador, houve o registro contábil de, no exemplo, 1.000 em conta de receita e de 900 em conta de despesa. Nesse quadro os lançamentos contábeis seriam simplificados da seguinte forma:

D – Caixa ou a receber (ativo)	1.000
C – Receita	1.000
D – Despesas de remunerações e encargos	900
C – A pagar aos trabalhares temporários, à CEF e ao Tesouro	900

Como suporte jurídico para o tratamento contábil postulado, a recorrente invoca o art. 4º da Lei 6.019/74 (Lei do Trabalho Temporário nas Empresas Urbanas):

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.

Pois bem. A lei brasileira de fornecimento de mão de obra temporária teve suas linhas básicas extraídas das conclusões do VI Congresso Ibero-Americano de Direito do Trabalho, de 1972, tendo como principais disposições: a) a atividade supletiva e transitória na empresa tomadora; b) contrato por escrito obrigatório; c) prazo máximo de três meses, salvo autorização ministerial “e desde que o período de trabalho total não exceda a 6 meses” (Portaria MT/SRT 2/96; IN MTE/SRT 3/04 e Portaria MTE 574/07); d) remuneração equivalente à percebida pelos empregados da tomadora de mão de obra; e) férias proporcionais, repouso semanal remunerado e proteção previdenciária, inclusive salário-família; f) *solidariedade da tomadora* quanto aos débitos trabalhistas e previdenciários da fornecedora da mão de obra. É o que acentua Valentin Carrion (*Comentários à Consolidação das Leis do Trabalho*, 35ª ed., atualizada por Eduardo Carrion, São Paulo: Saraiva, 2010, pp. 321 e 322).

O fornecimento de mão de obra temporária não se confunde com contratação de trabalhadores por empresa interposta ou locação “pura” de mão de obra, que tem a pecha de ilegalidade. Como adverte Valentin Carrion, essa é a figura do *marchandage*, vedada também em vários países, e que tem como notas ou nuances, a *menor atuação do locador* e o *longo*

tempo de duração, sua constância, habitualidade e exclusividade. Aí o locador é apenas um intermediário que se põe entre o tomador de serviço e o trabalhador (*op. cit.*, pp. 341 e 342). O autor lembra que duas hipóteses legalmente postas em porto seguro de suspeita de *merchandage*: a de vigilante bancário, pela Lei 7.102/83 e a de trabalho temporário, pela Lei 6.019/74¹ – que é a hipótese dos autos.

Nesse passo, curial é a *distinção* entre a empresa fornecedora de mão de obra temporária, na conformidade da Lei 6.019/74 e a empresa que simplesmente angaria, ou medeia ou intermedeia a contratação de mão de obra pela terceira empresa.

E, nesse diapasão, entendo que o art. 4º da Lei 6.019/74 não pode ser interpretado isoladamente. Sua literalidade, isolada, pode levar a equivocada exegese – e, antecipe-se e se reconheça, sua redação é bastante infeliz.

Veja-se o que dispõem os arts. 11 e 16, da Lei 6.019/74:

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.*

Parágrafo único. *Será nula de pleno direito qualquer cláusula de reserva, proibindo a contratação do trabalhador pela empresa tomadora ou cliente ao fim do prazo em que tenha sido colocado à sua disposição pela empresa de trabalho temporário.*

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.*

Da conjugação do art. 4º com os arts. 11 e 16, da Lei 6.019/74, fica claro que a remuneração do trabalhador temporário colocado à disposição da tomadora é devida (*ex lege*) pela fornecedora da mão de obra temporária. Tanto que se impõe a solidariedade da tomadora quanto à remuneração devida pela fornecedora de mão de obra, assim como pelas respectivas contribuições previdenciárias, em caso de falência da fornecedora de mão de obra.

E, por óbvio, o vínculo de emprego se estabelece entre a fornecedora de mão de obra e o trabalhador temporário, e não entre este e a tomadora da mão de obra. Assim também cai à obviedade que, se a remuneração do trabalhador fosse devida pela tomadora de mão de obra temporária, faleceria sentido à solidariedade imposta a essa quanto ao dever (e obrigação) de pagar a remuneração ao trabalhador.

Aqui, novamente, vem a distinção entre a fornecedora de mão de obra temporária, tal como regulado pela Lei 6.019/74, e que se põe legalmente a salvo de *marchandage*, com a empresa que ou angaria, ou medeia, ou intermedeia a contratação de mão de obra por terceiro. Neste caso, não tenho dúvidas de que a receita daquela empresa é somente a comissão – cobrada do terceiro ou do trabalhador – até porque o terceiro sequer pagaria à

empresa o valor “embutido” da remuneração e dos encargos trabalhistas e sociais do trabalhador.

E no caso vertente?

Do ficou deduzido acima, não hesito com a intelecção de que a receita da recorrente é o *valor total devido a essa* pela tomadora, porquanto a remuneração do trabalhador temporário, assim como os encargos trabalhistas e previdenciários decorrentes, são *devidos* pela recorrente, *ex lege*, e não pela tomadora dos serviços. Ou seja, deve transitar por conta de resultado da recorrente, como receita, o total que lhe é devido pela tomadora, devendo igualmente transitar por conta de resultado da recorrente, como despesa, o valor a ser pago ao trabalhador temporário e dos encargos trabalhistas e previdenciários a seu cargo.

Sedutora é a tese da recorrente, mas diante do que põe a Lei 6.019/74, não há como se extrair outra conclusão senão a que ora foi posta.

Fica claro, portanto, a primeira das razões para se ter indeferido o pedido de perícia formulado. Por economia, basta enunciar esta para fundamento do pedido deduzido.

Ademais disso, importante registrar que a questão do que representa receita bruta e faturamento, para efeitos de PIS e de COFINS, inclusive antes da vigência das Leis 10.637/02 e 10.833/03, foi apreciada pela 1ª Seção do STJ, em sede de procedimento repetitivo do art. 543-C do CPC, em recurso especial.

Assim, no julgamento do REsp nº 1.141.065/SC (9/12/09, publicado no DJ de 1º/02/10), relator Ministro Luiz Fux, firmou-se o entendimento de que receita bruta, assim, o faturamento - e, pois, mesmo em face das Leis Complementares 7/70 e 70/91 - abrange os valores recebidos pelas empresas prestadoras de mão de obra temporária a título de pagamento de salários e encargos sociais dos trabalhadores temporários. No julgamento do referido REsp, lançou-se arrimo nos precedentes informados no REsp nº 847.641/RS da 1ª Seção do STJ, no REsp nº 954.719/SC da 2ª Turma do STJ, bem como no REsp nº 982.952/RS da 1ª Turma do STJ (este, tratando da base de cálculo do ISS).

Draconiana se revela a imposição tributária? Quanto ao IRPJ e à CSL, sem dúvida, para quem opte pelo regime do lucro presumido; mas não para quem apure o lucro real – e o lucro presumido, como denuncia o próprio nome, é faculdade do contribuinte, não dever. Entretanto, é de se reconhecer que permanece ou mesmo se acentua a imposição draconiana de PIS e de COFINS, a quem apure lucro real, vez que as alíquotas do regime não-cumulativo totalizam 9,25%, contra 3,65% do regime cumulativo, sendo certo que os valores pagos aos trabalhadores temporários não geram direito a crédito de PIS e de COFINS.

Porém, evidentemente, trata-se de questão não cabe ser enfrentada neste feito.

Que a receita em dissídio é derivada de prestação de serviços, igualmente, não tenho dúvidas. O dever² que nasce dos negócios jurídicos praticados pela recorrente é de prestação de serviços. É obrigação de fazer em “sentido estrito” – coloca-se entre aspas, por conta de corrente doutrinária que reputa só existirem obrigações de fazer, não havendo obrigações de dar (e aqui não se toma partido, nem se faz necessário).

² No rigor jurídico, obrigação, a "obligatio", tem como contraponto a pretensão - e, pois, já se coloca no plano da exigibilidade. Nesse mesmo rigor, a contraface do direito subjetivo é dever.

Processo nº 10935.008389/2008-18
Acórdão n.º **1103-00.426**

S1-C1T3
Fl. 126

Outrossim, sobre o coeficiente aplicável na determinação do lucro presumido sobre a totalidade da receita em dissídio, não merece reparos o lançamento, ao exigir a diferença de 16% (vez que fora aplicado pela recorrente o coeficiente de 16% sobre a parcela das receitas equivalente ao valor da remuneração dos trabalhadores temporários e respectivos encargos trabalhistas e previdenciários), para ultimar o coeficiente de 32%.

Sob essa ordem de considerações e juízo, nego provimento ao recurso.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 30 de março de 2011

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator