



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.734117/2020-18
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-006.871 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de agosto de 2023
Recorrente EMPLOYER TRABALHO TEMPORARIO S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Exercício: 2017

MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA. INTERMEDIÇÃO. BASE DE CÁLCULO. VALORES E ENCARGOS PAGOS AOS TRABALHADORES TEMPORÁRIOS. ARBITRAMENTO.

A receita bruta da pessoa jurídica que fornece mão de obra contratada temporariamente é o total contratado com os tomadores de serviços, incluindo-se os valores discriminados em nota fiscal relativos a salários, encargos trabalhistas, taxa administrativa, inclusive benefícios concedidos aos trabalhadores pela empresa de trabalho temporário e cobrados da empresa locatária da mão de obra.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Exercício: 2017

APURAÇÃO REFLEXA. MESMO FUNDAMENTO.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento factual e para os quais não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto da relatora.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maria Angélica Echer Ferreira Feijó - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wilson Kazumi Nakayama, Maria Angelica Echer Ferreira Feijo, Marcelo Oliveira, Savio Salomao de Almeida Nobrega, Helder Jorge dos Santos Pereira Junior, Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 1302-006.871 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10980.734117/2020-18

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 2770-2799) interposto em face do Acórdão n.º 107-007.574 proferido pela 5ª Turma da DRJ07, em 23/04/2021 (fls. 2746-2761). Naquela ocasião, a decisão declarou **improcedente a impugnação** apresentada pelo contribuinte sobre o lucro arbitrável para fins de incidência da cobrança de IRPJ e CSLL relativo ao ano calendário 2017, consubstanciada nos Autos de Infração (fls. 2646-2677) oriundos do TDPF n.º 09.1.01.00-2019-00768-3, conforme Relatório Fiscal de fls. 2678-2689.

Para elucidar os fatos que deram ensejo ao lançamento tributário em questão, colaciono abaixo o relato do Acórdão recorrido em que menciona a verificação procedida pela Fiscalização no Relatório que fundamenta os Autos:

"2. Dos Fatos que fundamentaram a autuação"

2.1 Omissão de receitas

- a interessada presta serviços de intermediação de trabalho temporário (lei 6.019/74);
- foi Intimada em 11/12/2019 (fls 02/06) e em 17/02/2020 (fls 111/114) , a apresentar: (1) planilha com discriminação dos serviços prestados e (2) as notas fiscais emitidas nos meses de janeiro, julho e dezembro de 2017. As solicitações foram devidamente atendida, havendo sido juntadas aos autos as notas fiscais de fls 190/212;
- em análise à contabilidade e aos documentos acima mencionados constatou-se que no ano calendário 2017 a interessada incorporou em suas receitas tributáveis apenas os valores auferidos a título de "taxa de agenciamento" e " reembolso de tributos". Deixou de ser tributada, portanto, a diferença entre os totais das notas e o somatório das parcelas acima mencionadas.
- a título de exemplificação , foi detalhada a contabilização da Nota Fiscal de Serviços Eletrônica NFS-e n.º 11.140, no valor de R\$ 10.285,29, emitida em função da prestação de serviços para a pessoa jurídica Coamo Agroindustrial Cooperativa, CNPJ 75.904.383/0006-36, lançada na linha 04 da planilha Relatório de Serviços Prestados.

DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS			
INTERMEDIACAO DE TRABALHO TEMPORARIO LEI 6019/74			
Reembolso de Salario		R\$ 2.390,54	
Reembolso de Encargos		R\$ 5.472,82	
Reembolso de Beneficios Fornecidos		R\$ 301,60	
Beneficios Descontados		-R\$ 197,50	
Total de Verbas em Transitio		R\$ 8.567,36	
Taxa de Agenciamento sobre Folha		R\$ 1.438,77	
Tributos Sobre Taxa (16,25%)	R\$ 1.717,93		R\$ 279,17
Valor Bruto da Fatura		R\$ 10.285,29	
Retencao INSS	11%	R\$ 10.285,29	R\$ 1.131,38
Retencao PIS	0,65%	R\$ 1.717,93	R\$ 11,17
Retencao COFINS	3%	R\$ 1.717,93	R\$ 51,54
Retencao IRRF	1%	R\$ 1.717,93	R\$ 17,18
Retencao CSLL	1%	R\$ 1.717,93	R\$ 17,18
Retencao ISS Campo Mourao/PR	5%	R\$ 1.717,93	R\$ 85,89
Valor Liquido da Fatura		R\$ 8.870,94	
Ref. mes de janeiro/2017		Vencimento: 11/01/2017	
Contrato: 1.502.97 - Dpto. Safr			
Fat: 38823 152-Coamo Agroindustrial Cooperativa			
IR - R\$ 17,18 / COFINS - R\$ 51,54 / CSLL - R\$ 17,18 / PIS - R\$ 11,17 / ISS RETIDO - R\$ 85,89 / INSS - R\$ 1.131,38			
VALOR TOTAL DA NOTA - R\$ 10.285,29			

- conforme o Razão da conta contábil n.º 3.1.1.1.01 - RECEITA TAXA ADMINISTRAÇÃO (Arquivo Não Paginável - Razão 3.1.1.1.01 - RECEITA TAXA ADMINISTRACAO, linhas 267 a 272), no dia 03 de janeiro de 2017 foram escriturados os seguintes valores referentes à mencionada Nota Fiscal : Taxa de Agenciamento no valor de R\$ 1.438,77 e Reembolso de Tributos no valor de R\$ 279,17 (R\$ 28,35+R\$ 130,56+R\$17,18+R\$17,18+R\$85,90). Portanto, deixou de ser escriturado como Receita Bruta o valor de R\$ 8.567,35.

- Conforme tabela abaixo, considerando o total das notas fiscais emitidas a omissão de receitas alcançou o montante de R\$ 119.928.903,52 (R\$ 150.569.331,07 – R\$ 30.640.427,55):

MÊS	Subtotal	Taxa de Agenciamento (1)	Reembolso Tributos (2)	Somatório (1)+(2)
1	6.738.897,36	935.076,60	580.077,94	1.515.154,54
2	16.251.008,38	2.277.417,04	1.071.398,21	3.348.815,25
3	26.000.211,92	3.574.690,94	1.524.432,50	5.099.123,44
4	19.515.940,81	2.713.562,42	1.144.676,19	3.858.238,61
5	11.710.643,81	1.585.006,83	806.762,15	2.391.768,98
6	7.646.416,50	1.096.226,18	594.436,41	1.690.662,59
7	13.585.197,37	1.992.522,21	827.422,26	2.819.944,47
8	15.715.864,76	2.247.709,57	788.306,85	3.036.016,42
9	11.284.482,41	1.576.949,39	615.761,04	2.192.710,43
10	8.220.645,42	1.151.503,75	506.625,85	1.658.129,60
11	7.363.797,20	1.051.920,31	522.941,21	1.574.861,52
12	6.536.225,13	900.193,16	554.808,54	1.455.001,70
TOTAL	150.569.331,07	21.102.778,40	9.537.649,15	30.640.427,55

2.2 Arbitramento

- Conforme ECF referente ao ano calendário 2016, a interessada apurou, neste ano, receita bruta total de R\$ 144.439.665,61;

- De acordo com o disposto no inciso I do artigo 14 da Lei nº 9718, de 27 de novembro de 1998, com as alterações feitas pela Lei nº 12.814, de 16 de maio de 2013, a pessoa jurídica é obrigada à tributação pelo Lucro Real caso a receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00. Não obstante a determinação legal, no ano calendário 2017 a interessada, que não era integrante do REFIS (fls 2038), apresentou ECF formalizando opção pelo Lucro presumido;

- Intimada e reintimada (fls 2.559 a 2.570) a apresentar escrituração com base no lucro real, bem como apresentar os correspondentes recolhimentos de IRPJ e CSLL, segundo esta modalidade de tributação, a interessada respondeu (fls 2.577/2.578) que sua receita bruta se restringiria à Taxa de agenciamento e que portanto estaria dentro dos limites legais que a permitiriam optar pelo lucro presumido;

- Conforme disposto nos incisos I e III do artigo 530 do Decreto 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999), o contribuinte obrigado à tributação com base no lucro real que não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais ou que optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido, terá o imposto de renda da pessoa jurídica apurado na forma de Lucro Arbitrado.

- No presente caso o arbitramento foi efetuado com base nas receitas tidas como omitidas, conforme previsão do art 532 do RIR/1999, havendo sido adotado o percentual de presunção de 38,4% (art 519, § 1º, inciso III do RIR/1999).

- os valores obtidos foram abaixo discriminados:

MÊS	RECEITA BRUTA	TRIMESTRAL	LUCRO ARBITRADO
JAN	6.738.897,36		
FEV	16.251.008,38		
MAR	26.000.211,92	48.990.117,66	18.812.205,18
ABR	19.515.940,81		
MAI	11.710.643,81		
JUN	7.646.416,50	38.873.001,12	14.927.232,43
JUL	13.585.197,37		
AGO	15.715.864,76		
SET	11.284.482,41	40.585.544,54	15.584.849,10
OUT	8.220.645,42		
NOV	7.363.797,20		
DEZ	6.536.225,13	22.120.667,75	8.494.336,42
TOTAL	150.569.331,07		

- Conforme art 536 do RIR/1999, aos valores do lucro arbitrado acima discriminados foram adicionados: (1) Rendimentos e Ganhos Líquidos de Aplicações de Renda Fixa e

Variável e (2) ganhos de capital. A base tributável final do IRPJ e CSLL foi discriminada a seguir, por trimestre do ano calendário 2017:

Trimestre	Receita Bruta	Lucro Arbitrado	Rec Financeiras	Base de Cálculo
1º	48.990.117,66	18.812.205,18	19.095,41	18.831.300,59
2º	38.873.001,12	14.927.232,43	44.930,94	14.972.163,37
3º	40.585.544,54	15.584.849,10	77.935,22	15.662.784,32
4º	22.120.667,75	8.494.336,42	108.956,56	8.603.292,98

- Dos tributos apurados como devidos, a partir das bases tributáveis acima, foram descontados os valores (IRPJ e CSLL) confessados em DCTF.”

(grifos originais)

Assim, a Autoridade Fiscal, na origem, entendeu pela necessidade de arbitramento da receita bruta. O arbitramento, realizado para o ano calendário 2017, foi necessário pelo fato de, a interessada, no ano calendário anterior (2016), ter auferido receita bruta de R\$ 144.439.665,61, valor que é superior ao teto permitido para a opção pelo regime do lucro presumido para fins de incidência do IRPJ e CSLL. Tal valor foi obtido pelo total das notas emitidas, considerando os ônus salariais e benefícios.

Após regular notificação, a Recorrente apresentou Impugnação (fls. 2703-2742), explicitando os fatos do caso e trazendo argumentos relativos à base de cálculo da incidência tributária ora discutida. Ao analisar o pleito do contribuinte, a DRJ entendeu por julgar improcedente a impugnação pelos seguintes fundamentos que, em síntese, estão abaixo elencados:

- a) o serviço prestado pela empresa de trabalho temporário é a disponibilização de mão de obra a terceiros;
- b) o valor total do serviço pago como contrapartida da utilidade ofertada deve ser incorporado à receita bruta e constitui receita tributável (com fundamento na Súmula 524 do STJ e a Solução de Consulta COSIT 303/2018);
- c) o Decreto 10.060/2019 não se aplica aos fatos geradores em análise, já que são anteriores à edição do referido diploma normativo;
- d) inaplicabilidade da retroatividade benigna em razão da inexistência da ocorrência das hipóteses do art. 106 do CTN no caso em concreto;
- e) em relação às antecipações, verificou-se que já se abateu do tributo apurado como devido, para cada trimestre, as retenções respectivas;

Após o recebimento da intimação do Acórdão Recorrido, em **14/05/2021** (fl. 2767), a Recorrente apresentou seu **Recurso Voluntário em 11/06/2021** (fl. 2768). Em suas razões, repisou os mesmos argumentos da Impugnação anteriormente apresentada e, não só, tais argumentos são também **idênticos** aos trazidos no âmbito do seu pleito recursal no bojo do **processo nº 13971.721278/2018-16**, que podem ser assim sintetizados:

- a) Que o conceito de receita bruta não abarca reembolso de folha de salários, reembolso de encargos e benefícios;
- b) Que não há base legal que determine que a base de cálculo do PIS/COFINS, IRPJ e CSLL seja o valor total das notas fiscais por ela emitidas;

- c) Que o serviço por ela prestado é o intermediação e que, por esta razão, a adoção da apuração da base de cálculo do PIS/COFINS, IRPJ e CSLL desconsiderando reembolso de folha de salários, reembolso de encargos e benefícios estaria correta;
- d) Que a Fiscalização estava usurpando a sua competência ao afirmar que a Recorrente seria empregadora dos funcionários cedidos/locados, pois isso seria competência exclusiva da Justiça do Trabalho;
- e) Que deveria ter ocorrido perícia técnica contábil para apuração da diferença de faturamento.

Além disso, também trouxe fundamentação ligada à sua insurgência sobre *(i)* o arbitramento do lucro e *(ii)* às antecipações/retenções na fonte.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Relatora.

I - Dos requisitos de admissibilidade.

O Recurso Voluntário atende aos requisitos de admissibilidade dispostos no Decreto n.º 70.235/1972, inclusive a tempestividade, conforme as datas de ciência e interposição da peça recursal descritos no relatório desta decisão, respeitando o prazo legal de 30 dias. Assim conheço do Recurso, e passo para análise das suas razões.

II – Mérito

Conforme descrito no relatório desta decisão, a matéria controvertida no Recurso Voluntário, em seu contexto, é a mesma daquela controvertida no âmbito do **processo n.º 13971.721278/2018-16**, julgado em concomitância com este feito na presente sessão de julgamento. Ocorre que, há dois fundamentos trazidos para análise neste processo, que não foram analisados naquele, e que dizem respeito *(i)* ao arbitramento do lucro e *(ii)* às antecipações/retenções na fonte.

Assim, em relação ao *plano de fundo* do caso, que versa sobre a base de cálculo do IRPJ e CSLL, visto que a sua natureza é a de empresa de locação de trabalho temporário, trago à baila os mesmos fundamentos explicitados no Acórdão do **processo n.º 13971.721278/2018-16**. Isso é necessário, pois tal questão é a basilar para avançarmos na discussão da correção do lucro arbitrado e da consideração das antecipações anteriormente realizada via retenções.

II.A - Quanto à base de cálculo do IRPJ e CSLL

A Recorrente pretende fazer valer seu entendimento de que tão somente a taxa de administração compõe a hipótese de incidência desses tributos, enquanto que a Fiscalização entende que os valores recebidos de seus clientes – correspondentes aos salários e encargos sociais dos trabalhadores – também fazem parte da base de cálculo das exações em discussão.

Ocorre que, o apela trazido em Recurso Voluntário não merece prosperar. E isso por *duas razões*.

A *primeira* diz respeito à *legislação* aplicável ao caso. Como estamos diante de **contribuinte optante pelo lucro presumido**, os custos, despesas e encargos não são levados em consideração para a determinação da quantificação desses tributos, diferentemente do que ocorre com o regime do lucro real. Assim, dentro do regime do lucro presumido, o conceito de receita bruta obedece aos arts. 518, 519 e 224 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999), vigente à época dos fatos autuados.

A interpretação dos RIR nos leva à conclusão de que, para efeito de apuração do lucro presumido, é preciso incluir todos os valores, em todas as operações, sejam elas de conta própria ou alheia, excluindo-se apenas as vendas canceladas, os descontos incondicionais e os impostos não cumulativos. Não há, portanto, previsão legal especial que autorize as empresas prestadoras de serviço de locação de mão de obra temporária a considerar como base de cálculo da sua incidência tributária somente a parcela relativa à taxa de administração dos seus contratos.

Já a *segunda razão* diz respeito ao *precedente vinculante do STJ*. A presente controvérsia do ponto de vista jurisprudencial já está solucionada pelo STJ, na sistemática dos *recursos repetitivos*, ao julgar o **REsp n.º 1.141.065/SC**, conforme ementa abaixo transcrita:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DESTINADAS AO CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. "FATURAMENTO" E "RECEITA BRUTA". LEIS COMPLEMENTARES 7/70 E 70/91 E LEIS ORDINÁRIAS 9.718/98, 10.637/02 E 10.833/03. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO QUE OBSERVA REGIMES NORMATIVOS DIVERSOS. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO DE LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA (LEI 6.019/74). VALORES DESTINADOS AO PAGAMENTO DE SALÁRIOS E DEMAIS ENCARGOS TRABALHISTAS DOS TRABALHADORES TEMPORÁRIOS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO.

1. A base de cálculo do PIS e da COFINS, independentemente do regime normativo aplicável (Leis Complementares 7/70 e 70/91 ou Leis ordinárias 10.637/2002 e 10.833/2003), abrange os valores recebidos pelas empresas prestadoras de serviços de locação de mão-de-obra temporária (regidas pela Lei 6.019/74 e pelo Decreto 73.841/74), a título de pagamento de salários e encargos sociais dos trabalhadores temporários.

(...)

8. Recurso especial da Fazenda Nacional provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(STJ - REsp: 1141065 SC 2009/0095932-9, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 09/12/2009, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 01/02/2010)

A partir deste precedente, a definição de faturamento/receita bruta nos casos das empresas prestadoras de serviço de fornecimento de mão-de-obra temporária (regidas pela Lei 6.019/74) está esclarecida. O faturamento/receita bruta destas **compreende a totalidade do preço do serviço prestado, nele incluídos os encargos trabalhistas e previdenciários dos trabalhadores para tanto contratados, que constituem custos suportados na atividade empresarial**.

Na linha dos precedentes desta Turma (*a título exemplificativo, o Acórdão n.º 1302-005.090, proferido na sessão de 08/12/2020, de Relatoria do Conselheiro Presidente Luiz Tadeu Matosinho Machado*), embora o acórdão do STJ trate de PIS/COFINS, as suas razões de decidir também são aplicáveis à base de incidência do IRPJ e da CSLL. Nesse sentido, a RFB editou a **Solução de Consulta COSIT n.º 303/2018**, definindo o mesmo tratamento para os tributos federais incidentes sobre o faturamento/receita bruta e/ou lucro, nos termos sintetizados em sua ementa, *verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA (EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO). BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DOS VALORES DESTINADOS A PAGAMENTO DE SALÁRIOS DOS TRABALHADORES TEMPORÁRIOS E ENCARGOS SOCIAIS A ELES RELATIVOS. A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, tanto no regime de apuração cumulativa quanto no regime de apuração não cumulativa, é o valor total do faturamento ou da receita, respectivamente, auferido pela pessoa jurídica, sendo permitidas somente as exclusões expressamente fixadas na legislação. No caso de pessoa jurídica prestadora de serviços de locação de mão de obra temporária (empresa de trabalho temporário), regida pela Lei n.º 6.019, de 1974, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, tanto no regime de apuração cumulativa quanto no regime de apuração não cumulativa, abrange os valores recebidos pela pessoa jurídica de seus tomadores de serviços e posteriormente destinados ao pagamento de salários dos trabalhadores temporários e de encargos sociais a eles relativos.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N.º 97, DE 29 DE JUNHO DE 2016. Dispositivos Legais: Lei n.º 6.019, de 1974, artigos 4º, 9º e 11; Lei n.º 9.718, de 1998, artigos 2º e 3º; Lei n.º 10.637, de 2002, artigo 1º; e Decreto n.º 73.841, de 1974, artigos 8º, 11, 14, 21, 26 e 33.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA (EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO). BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DOS VALORES DESTINADOS A PAGAMENTO DE SALÁRIOS DOS TRABALHADORES TEMPORÁRIOS E ENCARGOS SOCIAIS A ELES RELATIVOS. A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, tanto no regime de apuração cumulativa quanto no regime de apuração não cumulativa, é o valor total do faturamento ou da receita, respectivamente, auferido pela pessoa jurídica, sendo permitidas somente as exclusões expressamente fixadas na legislação. No caso de pessoa jurídica prestadora de serviços de locação de mão de obra temporária (empresa de trabalho temporário), regida pela Lei n.º 6.019, de 1974, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, tanto no regime de apuração cumulativa quanto no regime de apuração não cumulativa, abrange os valores recebidos pela pessoa jurídica de seus tomadores de serviços e posteriormente destinados ao pagamento de salários dos trabalhadores temporários e de encargos sociais a eles relativos. SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N.º 97, DE 29 DE JUNHO DE 2016. Dispositivos Legais: Lei n.º 6.019, de 1974, artigos 4º, 9º e 11; Lei n.º 9.718, de 1998, artigos 2º e 3º; Lei n.º 10.637, de 2002, artigo 1º; e Decreto n.º 73.841, de 1974, artigos 8º, 11, 14, 21, 26 e 33.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA (EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO). BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DOS VALORES DESTINADOS A PAGAMENTO DE SALÁRIOS DOS TRABALHADORES TEMPORÁRIOS E ENCARGOS SOCIAIS A ELES RELATIVOS. A base de cálculo da Cofins, tanto no regime de apuração cumulativa quanto no regime de apuração não cumulativa, é o valor total do faturamento ou da receita, respectivamente, auferido pela pessoa jurídica, sendo permitidas somente as exclusões expressamente fixadas na legislação. No caso de pessoa jurídica prestadora de serviços de locação de mão de obra temporária (empresa de trabalho temporário), regida pela Lei n.º 6.019, de 1974, a base de cálculo da Cofins, tanto no regime de apuração cumulativa quanto no regime de apuração não cumulativa, abrange os valores recebidos

pela pessoa jurídica de seus tomadores de serviços e posteriormente destinados ao pagamento de salários dos trabalhadores temporários e de encargos sociais a eles relativos.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 97, DE 29 DE JUNHO DE 2016. Dispositivos Legais: Lei nº 6.019, de 1974, artigos 4º, 9º e 11; Lei nº 9.718, de 27, de 1998, artigos 2º e 3º; Lei nº 10.833, de 2003, artigo 1º; e Decreto nº 73.841, de 1974, artigos 8º, 11, 14, 21, 26 e 33.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA (EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO). BASE DE CÁLCULO. VALORES DESTINADOS A PAGAMENTO DE SALÁRIOS DOS TRABALHADORES TEMPORÁRIOS E ENCARGOS SOCIAIS A ELES RELATIVOS. A receita bruta da pessoa jurídica que fornece mão de obra contratada temporariamente é o total contratado com os tomadores de serviços, incluindo-se os valores discriminados em nota fiscal relativos a salários, encargos trabalhistas, taxa administrativa, inclusive benefícios concedidos aos trabalhadores pela empresa de trabalho temporário e cobrados da empresa locatária da mão de obra. Os custos diretamente atribuíveis ao serviço de fornecimento de mão de obra compõem o custo dos serviços prestados e a base de cálculo do IRPJ apurado na sistemática do lucro real. Na sistemática do lucro presumido, esses custos são presumidos e não sensibilizam a base de cálculo do tributo. Dispositivos Legais: Lei nº 4.506, de 1964, art. 46; Lei nº 6.019, de 1974, art. 11; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12; Lei nº 9.430, de 1996, art. 25.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA (EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO). BASE DE CÁLCULO. VALORES DESTINADOS A PAGAMENTO DE SALÁRIOS DOS TRABALHADORES TEMPORÁRIOS E ENCARGOS SOCIAIS A ELES RELATIVOS. A receita bruta da pessoa jurídica que fornece mão de obra contratada temporariamente é o total contratado com os tomadores de serviços, incluindo-se os valores discriminados em nota fiscal relativos a salários, encargos trabalhistas, taxa administrativa, inclusive benefícios concedidos aos trabalhadores pela empresa de trabalho temporário e cobrados da empresa locatária da mão de obra.

Os custos diretamente atribuíveis ao serviço de fornecimento de mão de obra compõem o custo dos serviços prestados e a base de cálculo da CSLL apurado na sistemática do resultado do exercício. Na sistemática do resultado presumido, esses custos são presumidos e não sensibilizam a base de cálculo do tributo. Dispositivos Legais: Lei nº 6.019, de 1974, art. 11; Lei nº 7.689, de 1988, art. 2º; Lei nº 9.249, de 1995, art. 20.

Assim, não há espaço para prevalecer os argumentos trazidos no Recurso Voluntário que dizem respeito à base de cálculo das exações que foram objeto dos Autos de Infração.

II.B - Quanto ao arbitramento e às retenções

A pretensão recursal não merece prosperar neste ponto.

Isso porque, de forma acertada, a decisão recorrida validou o trabalho realizado pela Fiscalização, que teve como objeto arbitramento efetuado com base na receita bruta, conforme previsão autorizativa do art 532 do RIR/1999, determinada em função de receitas de prestação de serviços apuradas como omitidas. à diferença entre os totais das notas fiscais de prestação de serviços de disponibilização de mão de obra e o somatório das taxas de agenciamento e reembolso de tributos. Segundo tese defendida pela Recorrente, os valores referentes a salários, demais encargos, benefícios trabalhistas e etc seriam arcados pela empresa cliente e seu papel seria apenas o de repassá-los aos destinatários. Contudo, tal tese já está rechaçada pela jurisprudência estável deste Conselho sobre essa matéria.

Em suas razões recursais, a Recorrente insiste, em um segundo momento, na incorreção do arbitramento. Sustenta que o “Demonstrativo de Apuração” juntado aos autos quando da Impugnação, demonstraria que a Fiscalização não teria considerado os valores retidos, que são antecipações. Segundo suas razões, o valor correto arbitrado seria de R\$ 11.489.133,30 e não R\$ 12.680.703,19 – se a Fiscalização tivesse considerado os valores retidos.

Contudo, é possível verificar que desde o trabalho realizado pela Fiscalização os valores retidos foram devidamente considerados:

23. No ano-calendário de 2017 foi compensado do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devidos, os valores de IRPJ código 2089-1 e de CSLL código 2372-01, que foram declarados em DCTF (fls 2579/2645), conforme abaixo demonstrado:

Ano-calendário de 2017		
	IRPJ DCTF	CSLL DCTF
Trimestre	COD 2089-01	COD 2372-01
1º	578.188,48	70.526,17
2º	461.815,96	55.371,26
3º	505.799,49	87.698,74
4º	266.878,20	31.468,34

E para que surtam os efeitos legais, este Termo foi lavrado em duas vias de igual forma e teor, tendo sido uma encaminhada ao contribuinte por Aiso de Recebimento (AR).

Além disso, pela ECF, é possível verificar nos registros P300 (IRPJ) e P500 para CSLL que as retenções estão contabilizadas, tal como a própria DRJ verificou em sua atividade judicante, respondendo os fundamentos da Recorrente. Assim, considerando a análise realizada pela DRJ, atenta ao cálculo do arbitramento e da sua composição, entendo que *a decisão recorrida não merece reparos também neste ponto*, de sorte que adoto-a como razões de decidir tal como autoriza o art. 56, § 3º do Regimento Interno do CARF, *verbis*:

“5. Da lide

5.1 Arbitramento e omissão de receitas

Nos termos já expostos, a lide de que trata os autos passa pela definição de qual seria a correta base tributável do IRPJ e CSLL na hipótese da prestação de serviços por empresas de trabalho temporário. Caso prevaleça a tese defendida pela interessada, de que a tributação recai apenas sobre a taxa de agenciamento, cai a omissão de receitas apontada pela auditoria. Passa também a ser descabido o arbitramento, já que desaparece, em 2016, o excesso de receita em relação ao limite legal.

A atividade de disponibilização de mão de obra para terceiros (clientes) está prevista na Lei 6.019/1974, ainda vigente. Essa lei foi regulamentada inicialmente pelo Decreto 73.841/1974, revogado expressamente pelo Decreto 10.060/2019.

Conforme art 4º da Lei 6.019/1974, empresa de trabalho temporário é a pessoa jurídica, devidamente registrada no Ministério do Trabalho, responsável pela colocação de trabalhadores à disposição de outras empresas por período certo. A empresa prestadora de serviços contrata, remunera e dirige o trabalho realizado por seus trabalhadores, sendo que em nenhuma hipótese existe vínculo empregatício entre a

tomadora dos serviços e os trabalhadores contratados pelas empresas de trabalho temporário (art 10 da Lei 6.019/74).

Reproduzo, abaixo, alguns dos artigos da mencionada Lei 6.019/74, com a redação dada pela Lei 13.429 de 31/03/2017 :

Art 4º- Empresa de trabalho temporário é a pessoa jurídica, devidamente registrada no Ministério do Trabalho, responsável pela colocação de trabalhadores à disposição de outras empresas temporariamente.

.....
Art. 9º O contrato celebrado pela empresa de trabalho temporário e a tomadora de serviços será por escrito, ficará à disposição da autoridade fiscalizadora no estabelecimento da tomadora de serviços e conterà:

.....
IV - valor da prestação de serviços;

.....
Art 10 - Qualquer que seja o ramo da empresa tomadora de serviços, não existe vínculo de emprego entre ela e os trabalhadores contratados pelas empresas de trabalho temporário.

Nos termos definidos pela Lei 6.019/74, o serviço prestado pela empresa de trabalho temporário é a disponibilização de mão de obra a terceiros. Note-se que nem a mencionada lei nem o Decreto 73.841/74 especificou expressamente qual seria o valor desta prestação de serviços, mas tendo em vista que o vínculo jurídico com os empregados é firmado com a empresa de trabalho de temporário, os dispêndios correspondentes constituem custo para esta. O total registrado nas notas fiscais e contratos deve ser suficiente para cobrir margem de lucro, salários, encargos sociais – arts 31 a 34 do Decreto 73.841/74, etc, sendo certo que os custos incorridos podem ser deduzidos na apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL e , por outro lado, que o valor total do serviço pago como contrapartida da utilidade ofertada deve ser incorporado à receita bruta e constitui receita tributável.

O entendimento acima foi amplamente adotado pela jurisprudência administrativa e judicial, havendo inclusive sido objeto de súmula do STJ , abaixo transcrita:

“No tocante à base de cálculo, o ISSQN incide apenas sobre a taxa de agenciamento quando o serviço prestado por sociedade empresária de trabalho temporário for de intermediação, devendo, entretanto, englobar também os valores dos salários e encargos sociais dos trabalhadores por ela contratados nas hipóteses de fornecimento de mão de obra.”

(Súmula 524 do STJ, aprovada em 22/04/2015)

Na esfera administrativa o mesmo entendimento foi consolidado pela Solução de Consulta Cosit 303/2018, de caráter vinculante para a Administração Tributária, cuja ementa abaixo reproduzo :

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA.

LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA (EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO). BASE DE CÁLCULO. VALORES DESTINADOS A PAGAMENTO DE SALÁRIOS DOS TRABALHADORES TEMPORÁRIOS E ENCARGOS SOCIAIS A ELES RELATIVOS

A receita bruta da pessoa jurídica que fornece mão de obra contratada temporariamente é o total contratado com os tomadores de serviços, incluindo-se os valores discriminados em nota fiscal relativos a salários, encargos trabalhistas, taxa administrativa, inclusive benefícios concedidos aos

trabalhadores pela empresa de trabalho temporário e cobrados da empresa locatária da mão de obra.

Os custos diretamente atribuíveis ao serviço de fornecimento de mão de obra compõem o custo dos serviços prestados e a base de cálculo do IRPJ apurado na sistemática do lucro real. Na sistemática do lucro presumido, esses custos são presumidos e não sensibilizam a base de cálculo do tributo.

Essa foi a norma e o entendimento aplicáveis até 14/10/2019. Nesta data foi editado o Decreto 10.060/2019, arguido pela defesa em sua impugnação. Este Decreto revogou o anterior e passou a regulamentar a Lei 6.019/74, alterando a legislação até então vigente e excepcionando, na hipótese da prestação de serviços de disponibilização de mão de obra, o conceito geral do que seria o “preço do serviço”. Abaixo reproduzo o dispositivo pertinente :

Art 32 - Para a prestação de serviços de colocação de trabalhadores temporários à disposição de outras empresas, é obrigatória a celebração de contrato escrito entre a empresa de trabalho temporário e a empresa tomadora de serviços ou cliente, do qual constarão expressamente:

I - a qualificação das partes;

II - a justificativa da demanda de trabalho temporário;

III - o prazo estabelecido para a prestação de serviços;

IV - o valor estabelecido para a prestação de serviços; e

V - as disposições sobre a segurança e a saúde do trabalhador, independentemente do local em que seja prestado o serviço.

§ 1º O valor da prestação de serviços a que se refere o inciso IV do caput consiste na taxa de agenciamento da prestação de serviço de colocação à disposição de trabalhadores temporários.

(grifei)

Conforme acima, a partir de 14/10/2019 o valor a ser incorporado em conta de resultado pelas empresas de disponibilização de mão de obra passou não mais a ser o valor total da nota fiscal, mas apenas o subtotal nela identificado como “taxa de agenciamento”. Os custos inerentes ao vínculo de trabalho (salários e encargos) permanecem sendo despesas para a prestadora de serviços por força do art 26 do Decreto 10.060/19, mas passarão a ser despesas indedutíveis na apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda e da contribuição social. Ressalte-se porém que este novo cenário normativo não se aplica, como pretende a interessada, aos fatos geradores em análise, (anos 2016 e 2017), já que são eles anteriores à edição do Decreto 10.060/2019, que revogou o Decreto 73.841/1974. Desde já esclareço que não há que se falar, no presente caso, em aplicação retroativa da lei tributária (art 106 do CTN), uma vez que : (a) a norma nova (Decreto 10.060/2019) não é expressamente interpretativa, ao contrário, introduz regramento inovador em relação ao anterior, circunstância essa que afasta a aplicação do art 106, inciso I do CTN e (b) a conduta adotada, contrária às normas vigentes à época dos fatos, resultou em pagamento de tributo a menor do que o que seria devido se seguidas aquelas normas, tornando inaplicável o art 106, inciso II, letra “b” do CTN.

Por todo o exposto, concluo que : (a) foi correta a metodologia adotada pela autoridade autuante para o cálculo da receita bruta dos anos de 2016 e 2017; (b) de fato configurou-se, em 2016, o excesso de receita bruta que obrigaria, em 2017, a adoção do lucro real. Portanto, tendo em vista a falta de

apresentação da escrituração, o arbitramento foi corretamente adotado ; e (c) correta a omissão de receitas apurada para o ano 2017.

5.2 Antecipações

Alega a interessada, em sua defesa, que não foram considerados, nos cálculos que embasaram a autuação, os pagamentos e as antecipações (retenções na fonte) realizadas ao longo de 2017. Tais valores revelariam créditos, segundo a impugnante, e deveriam ter sido abatidos dos totais apurados na autuação, conforme abaixo :

	IRRF Retido	IRPJ DARF PAGO	Total Deduções	CSLL Retido	CSLL DARF PAGO	Total Deduções
1º Trim	217.632,83	578.188,48	795.821,31	218.129,50	70.526,17	288.655,67
2º Trim	178.670,39	481.815,96	640.486,35	177.354,70	55.371,26	232.725,96
3º Trim	151.578,02	505.799,49	657.377,51	151.117,16	87.698,74	238.815,90
4º Trim	129.441,81	286.878,20	396.320,01	113.351,94	31.468,38	144.820,32
	677.323,05	1.812.682,13	2.490.005,18	659.953,30	245.064,55	905.017,85

Conforme informação constante do termo de verificação fiscal, que pode ser confirmada nos demonstrativos que integram os autos de infração, os tributos (IRPJ e CSLL) informados em DIPJ e confessados em DCTF foram subtraídos dos valores calculados como devidos para o ano de 2017, em função do arbitramento.

Por outro lado, a ECF-2017 juntada às fls 2.037 a 2.558 permite visualizar que a interessada já abateu do tributo apurado como devido, para cada trimestre, as retenções respectivas. Portanto, os tributos apurados (devidamente subtraídos nos cálculos no auto de infração) já consideram as retenções do período, que não podem ser novamente deduzidas sob pena de dupla contagem.

Exemplifico, a seguir, com a imagem da apuração do IRPJ extraída da ECF do primeiro trimestre de 2017 (fls 2.490):

Nome Empresarial: Employer Trabalho Temporário S.A.			
Período da Escrituração: 01/01/2017 a 31/12/2017		CNPJ: 05.445.752/0001-80	SCP:
Registro P300 - Identificação do período e forma de apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das empresas tributadas pelo lucro presumido			
Data Saida Inicial	Data Saida Final	Período de apuração	
01/01/2017	31/03/2017	T01 - Primeiro Trimestre	
Registro P300 - Cálculo do imposto de renda sobre o lucro presumido			
Código	Descrição	Valor	
1	BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE O LUCRO PRESUMIDO	3.207.295,24	
2	IMPOSTO APURADO COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO	481.092,70	
3	A Alíquota de 15%	481.092,79	
4	Adicional	314.728,62	
5	Diferença de IR Devida pela Mudança de Coeficiente sobre a Receita Bruta	0,00	
6	DEDUÇÕES		
7	(-)Isenção de Empresas Estrangeiras de Transporte		
8	(-)Isenção e Redução do Imposto		
9	(-)Redução por Reinvestimento		
10	(-)Imposto de Renda Retido na Fonte	217.632,83	
11	(-)Imposto Pago no Exterior sobre Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital	0,00	
12	(-)Imposto de Renda Retido na Fonte por Órgãos, Autarquias e Fundações Federais (Lei nº 9.438/1996, art. 54)	0,00	
13	(-)Imposto de Renda Retido na Fonte pelas Demais Tribuições da Administração Pública Federal (Lei nº 10.833/2003, art. 34)	0,00	
14	(-)Imposto Pago Incidente sobre Ganhos no Mercado de Renda Variável	0,00	
15	IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	578.188,28	
16	RECEITAS DA ATIVIDADE IMOBILIÁRIA TRIBUTADAS PELO IRET		

Por todo o exposto, concluo que as antecipações e pagamentos referidos pela interessada, em sua impugnação, já foram considerados nos cálculos que embasaram a autuação, motivo pelo qual não podem ser mais uma vez abatidos dos valores lançados.”

Ademais, considerando que a Recorrente *não trouxe argumentos novos* no que diz respeito à sua defesa quanto à aplicação da **multa de ofício**. Tal discussão já é conhecida por este Conselho, que reiteradamente tem se debruçado uniformemente para refutar os pleitos trazidos sob os mesmos fundamentos que compuseram o pleito recursal ora analisado. É por esta razão que entendo que *a decisão recorrida não merece reparos também neste ponto*, de sorte que adoto-a como razões de decidir tal como autoriza o art. 57, § 3º do Regimento Interno do CARF, *verbis*:

“Da multa de ofício aplicada

Não procedem os argumentos da impugnante de que, em não tendo deixado de recolher ou declarar imposto, a multa aplicada deve ser anulada. Ora, como já exposto, perfeitamente cabível é o lançamento fiscal e, em assim sendo, cabível também a conseqüente aplicação da multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento), nos termos do art. 44, inciso I da Lei n.º 9.430/96, na redação dada pela Lei n.º 11.488/07.” (grifos originais)

Deve, portanto, ser mantido o Acórdão recorrido na sua integralidade, pois a Recorrente não presta serviços de intermediação entre o trabalhador temporário por ela selecionado e a empresa tomadora do serviço. É ela, portanto, a responsável pelo pagamento das verbas trabalhistas devidas ao trabalhador, cuja mão de obra é locada a outras empresas. Logo, deve reconhecer como receita tributável, além do valor da taxa de administração, também os valores recebidos da tomadora para pagamento dos salários e encargos sociais da mão de obra nela alocada, pelas razões acima expostas.

III – Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso Voluntário, para lhe **NEGAR PROVIMENTO** integralmente.

(documento assinado digitalmente)

Maria Angélica Echer Ferreira Feijó