



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

**Processo n°** 11080.007869/2007-33  
**Recurso n°** Embargos  
**Acórdão n°** 1201-001.620 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de abril de 2017  
**Matéria** IRPJ  
**Embargante** GOPE ORIENTAÇÃO PROFISSIONAL EDUCACIONAL LTDA ME  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2003, 2004

OMISSÃO. REFERÊNCIA A LEI ESPECÍFICA. NÃO ACOLHIMENTO DOS EMBARGOS.

Não devem ser acolhidos os Embargos de Declaração, uma vez respaldados em omissão quanto a observância de lei específica, sendo esta desnecessária para o atingimento do mote da controvérsia, essencialmente sob a ótica fiscal/tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em NÃO ACOLHER os embargos opostos pelo sujeito passivo.

(assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Presidente

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteadado - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida (Presidente), Luis Fabiano Alves Penteadado, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis

Henrique Marotti Toselli, Eva Maria Los, Luiz Paulo Jorge Gomes, José Carlos de Assis Guimarães.

## Relatório

A autoridade julgadora de segundo grau sumariou os principais fatos insurgidos dos autos, os quais peço vênha para reproduzir a seguir:

“(…)

*Examina-se a impugnação ao lançamento lavrado em 05/09/07 para exigir o seguinte crédito tributário (ft 04/42):*

(…)

*Conforme o relatório de atividade fiscal que integra os autos de infração, fls. 45/54, o lançamento tem fulcro em duas irregularidades apuradas pela autoridade administrativa:*

*a) falta de tributação de receita classificada contabilmente como "recuperação de despesas" (mais 96% da base de cálculo do lançamento). Em rápida síntese, a interessada atuava como fornecedora de mão-de-obra para serviços temporários, emitindo nota-fiscal para cobrança dos seus serviços. Tanto na emissão das notas-fiscais quanto na contabilização das receitas a interessada segregava as parcelas do preço correspondentes aos encargos salariais, previdenciários, tributários e a chamada "taxa administrativa", reconhecendo apenas esta última como receita bruta. As demais parcelas eram contabilizadas como recuperação de despesas, e, desta forma, não integravam a base de cálculo do IRPJ e das contribuições (no período, a interessada optou pelo lucro presumido). Os valores não tributados nos anos-calendário de 2003 e 2004 ultrapassam a R\$8,2 milhões (fl. 56/57);*

*b) falta de inclusão, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL de receitas contabilizadas como receitas.*

*O Auditor-Fiscal também descreve a metodologia adotada para apuração dos valores tributáveis, destacando que para o PIS e a Cofins foi considerado a totalidade do faturamento. Houve compensação do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins retidos da interessada pelas fontes pagadoras das receitas e disponíveis para compensação.*

*Os autos de infração e o relatório fiscal foram cientificados à interessada em 11/09/07 e, em 08/10/07, foi apresentada impugnação na qual são trazidas as seguintes contrarrazões (fl. 544/575):*

*Preliminarmente*

a) que não houve intimação, mediante', formal cientificação do demonstrativo de emissão e prorrogação do Mandado de Prosseguimento Fiscal (MPF) e da continuidade dos atos fiscalizatórios, infringindo-se o art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, que determina a intimação dos litigantes em geral de todos os atos e fatos que digam respeito a sua esfera pessoa e patrimonial;

b) que inexistente MPF destinado à fiscalização das contribuições, estando os atos de auditoria fiscal circunscritos unicamente ao IRPJ;

No mérito

c) que os valores relativos ao pagamento de salários e respectivos e cargos sociais não constituem receita da empresa de trabalho temporário, na medida em que são repassados pelas empresas tomadoras, não produzindo efeito patrimonial. Amparada em acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, entende que a responsabilidade pela remuneração do trabalhador temporário é da tomadora do serviço, de modo que esses encargos não constituem receita da empresa de trabalho temporário, que atua apenas como intermediária no repasse dos valores;

d) em decorrência, a base de cálculo dos tributos federais somente poderia ser o montante correspondente a taxa de administração, nunca a totalidade do valor arrecadado pela impugnante para posterior repasse à quem de direito. Nesse sentido, transcreve outras decisões do TRF da 4ª Região, além de julgado da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça (fl. 561/570);

e) citando Marco Aurélio Grecco, José Minatel, Geraldo Ataliba e Cleber Giardino, defende haver substancial diferença entre receita e faturamento. Frisando sua atividade de ofertar trabalho temporário, repisa que não se pode considerar como receita aqueles valores que são destinados para o pagamento de salário e encargos sociais, sob pena de violação do princípio da capacidade contributiva insculpido no art. 145, §1º, da Constituição Federal;

f) desse modo, é inadmissível que se tome como base de cálculo do IRPJ e da CSLL aquelas receitas que não pertencem à empresa, vez que inexistente, nessa hipótese, disponibilidade econômica ou jurídica de renda.

Com estes argumentos, aqui resumidos ao essencial, requer o conhecimento da impugnação, julgando-a procedente e determinando o arquivamento do processo.

**DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU**

A decisão de primeiro grau (fls. 582 a 585) negou provimento à impugnação nos termos da ementa abaixo transcrita, *in verbis*:

*IRPJ. LUCRO PRESUMIDO. TRABALHO TEMPORÁRIO. RECEITA BRUTA*

*Nas empresas de trabalho temporário o preço dos serviços prestados inclui os custos da prestação, inclusive os encargos trabalhistas e previdenciários dos trabalhadores contratados.*

*MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. DEMONSTRATIVO DE EMISSÃO E PRORROGAÇÃO. TRIBUTOS REFLEXOS. FALTA DE CIÊNCIA. NULIDADE.*

*A eventual irregularidade na emissão do mandado de procedimento fiscal, mero instrumento de controle da atividade fiscal, não implica nulidade do lançamento. No caso, as irregularidades apontadas nem se confirmam, uma vez que inexistente obrigação legal de cientificar o contribuinte do demonstrativo da prorrogação do mandado, o qual, ainda que emitido para um único tributo, também inclui aqueles que decorrerem de infrações apuradas com base nos mesmos elementos de prova.*

#### **DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

*O recurso voluntário, às fls. 587 a 619, praticamente se limitou a reiterar ipsis litteris argumentos já aduzidos na peça de defesa inaugural. De novo, só aduziu decisão em cautelar exarada pelo STF, em 2008, para suspensão da exigibilidade do crédito em situação similar.*

*(...)*

#### **Acórdão nº 1201-00.497 – 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária – CARF**

Ao recurso voluntário fora negado provimento nos seguintes termos:

*“NULIDADE - MPF - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL*

*Não se comprova nos autos qualquer irregularidade na emissão dos mandados de procedimento fiscal ou desconformidade de seu conteúdo com o objeto da atuação. De toda sorte, o MPF é ato de controle administrativo de natureza discricionária. Seus eventuais vícios, incompatibilidades entre seu objeto e o do lançamento, ou mesmo a sua própria ausência, não maculam o procedimento de lançar, pois é vinculado.*

*EMPRESAS DE LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA. RECEITA TRIBUTÁVEL*

*No caso das empresas de mão-de-obra temporária, os salários e encargos sobre a folha de pagamento não correspondem a meros repasses de valores, ou seja, a fatos permutativos da sua situação patrimonial; eles são fatos modificativos, vale dizer, as receitas correspondem integralmente ao montante recebido pelo*

*contratado da contratante e a folha de salários e seus encargos correspondem às despesas.*

*(...)*

*O MPF só previa expressamente a fiscalização de IRPJ. No entanto, o mandado se estendeu aos demais tributos em razão da previsão contida no art. 9º da mesma Portaria*

*(...)*

*(...) ainda que tivesse havido alguma falha na expedição do MPF ou incompatibilidade deste com o conteúdo da autuação, tais falhas não maculariam o lançamento em razão de se tratar de procedimento vinculado à lei, cuja validade, portanto, não se condiciona a expedição de atos de caráter discricionário.*

*Com relação às empresas de locação de trabalho temporário, a jurisprudência deste Colegiado é pacífica no entendimento de que os salários e encargos sobre a folha de pagamento não correspondem a meros repasses de valores, ou seja, a fatos permutativos da situação patrimonial; eles correspondem a fatos modificativos, vale dizer, as receitas correspondem integralmente ao montante recebido pelo contratado da contratante e a folha de salários e seus encargos correspondem às despesas.*

*(...)”*

### **Embargos de Declaração**

Alega o ora embargante que a decisão de segunda instância em momento algum faz referência a Lei nº 6019/74, considerando que o fundamento para atividade por esta desempenhada somente se viabiliza se a mesma for aplicada e observada em sua totalidade.

Os Embargos foram admitidos.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado = Relator

Tendo os pressupostos para admissibilidade dos embargos já sido avaliados no despacho de 06/01/2012, passo diretamente à análise dos vícios apontados.

É cediço que a Administração Tributária está adstrita ao atendimento estrito da legislação, sob a égide do Princípio da Legalidade. Conquanto, o que se vê no caso concreto é a total desnecessidade de vinculação entre a identificação da ocorrência do fato gerador do IRPJ e a observância da Lei nº 6.019/74.

Veja, a hipótese de incidência do IRPJ é o auferimento de renda. Uma vez vigorando o regime de Lucro Presumido, a base de cálculo do tributo será consequente a aplicação de alíquota específica sobre a receita bruta do contribuinte. Para efeitos da sistemática de tributação pelo Lucro Presumido e do caso concreto ora enfrentado, a receita bruta compreende exatamente o preço dos serviços prestados.

A prestação de serviços entre pessoas jurídicas faz insurgir a possibilidade de retenções de determinados tributos por parte do tomador.

Quanto ao IRRF, especialmente a locação de mão-de-obra perfaz serviço sobre o qual recai a alíquota de 1%, nos ditames do art. 649 do RIR/99. Tal serviço também é onerado pela incidência do PIS, COFINS e CSLL retidos, de modo que o tomador deve recolhê-los às alíquotas respectivas de 0,65%, 3,00% e 1,00%.

Quanto ao INSS (contribuição previdenciária), sua retenção também deve ocorrer por parte do tomador, uma vez caracterizada a cessão de mão-de-obra, na forma do art. 31 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.711/98, a qual inclusive determina a abrangência da prestação do referido serviço em caráter de trabalho temporário.

Com relação a estes tributos, então, surge a necessidade de retenção por parte do tomador e o direito de crédito a recuperar por parte do prestador. No caso do ora embargante, o prestador do serviço, a contabilização da efetiva prestação deve ocorrer da seguinte forma:

i) creditam-se as receitas de prestação de serviço em valor cheio (inclusive em valor que deveria constar da Nota Fiscal), em conta de resultado; ii-a) debitam-se no ativo circulante os tributos a recuperar (IRRF, PIS, COFINS, CSLL e INSS discriminados em nota fiscal); e

ii-b) a diferença entre o direito de recuperação dos tributos registrado no ativo e o valor da receita total dos serviços no resultado é debitada em conta “clientes” (ou “contas a receber”).

Desta forma, não há que se falar na redução dos valores referentes a receitas de serviços quanto ao valor dos tributos a recuperar. Os valores que transitam pelo resultado são as receitas totais, sem qualquer desconto ou redução por conta dos tributos que foram retidos pelo tomador e que podem ser recuperados pelo prestador, ora recorrente.

Quanto ao ISS, por força do art. 6º da LC nº 116/2003 (serviço tipificado sob o nº “17.05 – Fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço” da Lista Anexa), este deve ser retido pelo tomador do serviço, mas não é passível de aproveitamento de crédito por parte do prestador, de modo que deve ser registrado como despesa para o ora recorrente. Este não deve, portanto, afetar a receita bruta da prestação do serviço.

Assim, os tributos retidos na operação não reduzem, mas ao contrário, integram, a receita bruta propriamente dita, de modo que a definição destes como recuperação de despesas é totalmente indevida.

Ademais, questão indiscutível e pacificada neste conselho é a de que os salários e encargos trabalhistas em locação de trabalho temporário devem ser computados como receitas, em um primeiro momento, e destinadas posteriormente ao financiamento de despesas, mas em nenhum instante como recuperação de despesas.

De fato, as receitas correspondem integralmente ao montante recebido pelo contratado da contratante e a folha de salários e seus encargos correspondem às despesas.

Deste modo os valores recebidos a este título devem integrar a receita bruta, pois diretamente vinculados a atividade operacional da ora recorrente. De modo geral, o contribuinte emitiu as notas fiscais e contabilizou as receitas advindas da prestação do serviço de modo errôneo, dando conotação diversa ao conceito de receita bruta, o que impacta diretamente na análise aqui proposta, perante uma ótica essencialmente fiscal.

Delineadas estas conclusões, cumpre-nos afirmar que a Lei nº 6.019/74 não faz qualquer referência específica, tampouco genérica, ao devido tratamento contábil e tributário aplicado as receitas aqui tratadas. Deste modo, reputa-se totalmente desnecessária a menção de referida lei para fins de atingimento do mote da controvérsia.

Quanto a retenção dos tributos pelo tomador, já foram citadas as leis de regência e incidência tributária e a consequente obrigatoriedade de inclusão dos valores recolhidos pelo tomador no montante de receita de serviços apurados pelo prestador.

Cabe o destaque de que não há omissão quanto a este ponto no momento em que v. acórdão embargado conclui não merecer a decisão de primeiro grau qualquer reparo e esta última nitidamente primar pela incidência dos tributos.

Quanto aos salários e encargos trabalhistas, basta uma interpretação sistemática do raciocínio construído pela autoridade julgadora de segunda instância, sob a égide do princípio da capacidade contributiva e das melhores práticas contábeis aplicadas.

Ora, conforme delineado, estamos a falar de recursos destinados diretamente a atividade operacional da empresa, que correspondem, portanto, segundo definições contábeis, a caracterização de receitas. Estas perfazem ainda, conforme definido pelo v. acórdão embargado, fatos modificativos da situação patrimonial, o que revela um signo de riqueza (princípio da capacidade contributiva objetiva) e um contribuinte apto a absorver o impacto tributário (princípio da capacidade contributiva objetiva), diante da disponibilidade econômica e jurídica da renda que se concretiza.

Serve-nos, então, a Lei nº 6.019/74, apenas como apoio para o discernimento do racional concernente à operacionalização fática da locação de trabalho temporário e, tão somente, como meio de percepção da concretização da relação e do contrato de trabalho.

Neste sentido, não está vinculada a presente autoridade julgadora ao entendimento em sentido oposto firmado em Ação Cautelar nº 2.051 perante o STF, por ausência de disposição impositiva no Regimento Interno do CARF e tampouco nos normativos que regem o processo administrativo.

A decisão de primeira instância inclusive faz menção expressa a dispositivos da referida lei, que deveras auxiliam na busca por uma verdade absoluta neste caso concreto:

“(…)

*Dispondo sobre o trabalho temporário, a Lei nº 6.019, de 03/01/74, trouxe os seguintes comandos normativos:*

*Art. 9º - O contrato entre a empresa de trabalho temporário e a empresa tomadora de serviço ou cliente deverá ser obrigatoriamente escrito e dele deverá constar expressamente o motivo justificador da demanda de trabalho temporário, assim como as modalidades de remuneração da prestação de serviço.*

[...]

*Art. 11º - 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.*

(...)”

Ainda que se reitere a integral desnecessidade de menção expressa à Lei nº 6.019/74, o v. acórdão embargado a fez de forma intrínseca, ao registrar e destacar as disposições contratuais firmadas entre prestador e tomador, em referência nítida aos dispositivos citados em sede de decisão de primeira instância (arts. 9º e 11º). Vejamos:

“(…)

*Cumpre-me ainda destacar que os contratos constantes deste feito não deixam nenhuma dúvida de que os salários são encargos da autuada, conforme destacado na decisão recorrida, como, por exemplo, no trecho a seguir de um dos seus contratos:*

*Os serviços objeto deste Contrato, serão prestados pela CONTRATADA à CONTRATANTE, por prepostos da CONTRATADA, seus empregados, a ela vinculados pelo regime C.L.T, cabendo à CONTRATADA responder, com relação a eles, por todas as normas e obrigações decorrentes da Legislação Trabalhista e Previdenciária.*

(...)”

Deste excerto extraído, conclui-se o peculiar respaldo nas exigências da Lei nº 6.019/74 para a justificativa de que a ora recorrente era a responsável pelo pagamento dos salários.

Deve-se concluir, conquanto, que apesar de tal menção inerente, o entendimento firmado por este julgador lastreia a conclusão de ausência de qualquer omissão pela patente desnecessidade de consideração da Lei nº 6.019/74 para a resolução da controvérsia sob o prisma tributário.

De fato, o posicionamento adotado está em total consonância com entendimento uníssono deste Conselho:

*RECEITA TRIBUTÁVEL DAS EMPRESAS DE LOCAÇÃO DE TRABALHO TEMPORÁRIO.*

*A base de cálculo do IRPJ e seus reflexos para fins de tributação pelo contribuinte é a sua receita bruta total, não importando a diferenciação dos valores recebidos a título de agenciamento de mão-de-obra dos valores a título de pagamento dos salários e encargos do trabalhador, que nada mais são do que custos da empresa prestadora de serviços. Irrelevante é o fato de que, na fatura, parcelas dos preços cobrados pela Recorrente estejam vinculadas ao custeio de encargos remuneratórios e sociais atinentes aos empregados temporários que disponibiliza à sua clientela.*

*(Acórdão nº 1401001.630 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – Sessão de 05 de maio de 2016)*

Portanto não há qualquer omissão a ser sanada, de modo que voto pela manutenção da decisão de segunda instância em integrais termos.

**Conclusão**

Diante do exposto, NÃO ACOELHO os Embargos de Declaração apresentados.

É como voto!

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado