



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

Processo n° 11634.720372/2012-68
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-002.428 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de maio de 2017
Matéria IRPJ: Lucro Presumido/Receita Bruta
Recorrente ALTERNATIVA TRABALHO TEMPORÁRIO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2008, 2009

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA. BASE DE CÁLCULO. LUCRO PRESUMIDO.

A base de cálculo do imposto e do adicional, no caso de tributação pelo lucro presumido, em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual fixado na legislação sobre a receita bruta auferida no período de apuração.

No caso da prestação de serviço de locação de mão de obra, a receita bruta corresponde ao preço dos serviços prestados, que consiste no valor total contratado e faturado. Não há previsão legal para exclusão da base de cálculo para apuração do lucro presumido dos valores pagos a título de salários e encargos sociais relativos aos trabalhadores temporários colocados à disposição dos tomadores de serviços.

OMISSÃO DE RECEITA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Constitui omissão de receita o valor da prestação de serviços de locação de mão de obra correspondente à parcela da receita bruta que não foi contabilizada, escriturada, nem informada na DIPJ pertinente.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

Verificada a omissão de receita, o valor correspondente deverá ser considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social, do PIS e da Cofins.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Por unanimidade de votos, acordam os membros do colegiado, em negar provimento ao recurso voluntário.

Processo nº 11634.720372/2012-68
Acórdão n.º **1301-002.428**

S1-C3T1
Fl. 3.003

assinado digitalmente
Waldir Veiga Rocha - Presidente.

assinado digitalmente
Amélia Wakako Morishita Yamamoto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flavio Franco Correa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Junior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Waldir Veiga Rocha.

Relatório

ALTERNATIVA TRABALHO TEMPORÁRIO LTDA, já qualificada nos autos, recorre da decisão proferida pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG) - DRJ/BHE, que, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação, para indeferir o pedido de perícia e manter integralmente o crédito tributário de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, no valor total de R\$2.739.333,21, relativo ao ano-calendário 2008 e 2009.

Do Lançamento

Trata-se de auto de infração para lançamento de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins (fls. 2.766/2.832), cumulados de juros e multa de ofício, lavrado contra ALTERNATIVA TRABALHO TEMPORÁRIO LTDA, em razão da omissão de receita da atividade no cálculo da através da receita bruta trimestral, nos anos-calendários de 2008 e 2009, tudo isso com base nos arts. 3º da Lei 9.249/95, art. 518, 519 e 528 do RIR/99.

Segundo o Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal, (fls. 2.756/2.765), e Relatório do acórdão recorrido, as razões de autuação foram:

A empresa tem como objeto social a Locação de mão-de-obra temporária nos termos da Lei 6.019/74 e agência de emprego (intermediação de emprego).

Da verificação da contabilidade e dos valores das receitas declaradas pelo contribuinte, constatamos discrepância entre os valores declarados nas DIPJs (fls. 2.576/2.591 e 2.702/2.717) e os valores declarados nas DIRFs (fls. 2.592/2.642), dos anos-calendários de 2008 e 2009, nas quais a contribuinte é beneficiária, as quais foram solicitados a justificativa, juntamente com o demonstrativo de retenção do IRF compensado com o IRPJ no referido período, através do Termo de Intimação nº 001 encaminhado em 23/01/2012.

Continua, o TVE, fazendo a distinção entre locação de mão de obra, prestação de serviços e intermediação de mão de obra. E contrapôs com a receita bruta da empresa fiscalizada.

A autoridade fiscal afirmou que a legislação dispôs que os salários e encargos sociais e trabalhista são de responsabilidade da empresa prestadora de serviços de locação de mão de obra temporária. Portanto, os valores cobrados pela prestadora de serviços de seus clientes a título de (i) salários do trabalhador e (ii) encargos sociais do trabalhador caracterizam-se como receitas e integram a base de cálculo do IRPJ e das contribuições CSLL, PIS e Cofins.

Foram ainda destacados entendimentos do Fisco sobre o assunto em decisões das Superintendências Regionais da 7ª e da 8ª Região Fiscal. Tratou-se ainda do conceito de receita bruta e sobre os valores que foram retidos na fonte pelos clientes da empresa fiscalizada.

Concluiu a fiscalização que a receita bruta da pessoa jurídica que fornece mão de obra contratada temporariamente é o total contratado e faturado com os tomadores de serviços. Valores pagos a título de reembolso integram a base de cálculo do IRPJ, CSLL, Cofins e PIS.

Foram registrados procedimentos de circularizações efetuadas a fim de confirmar os valores declarados em Dirf.

5. Da infração apurada.

5.1. Omissão de receita da prestação de serviços de locação de mão de obra - Lucro Presumido - Anos-calendário de 2008 e 2009.

Por meio das notas fiscais apresentadas pela empresa, a fiscalização efetuou a apuração das receitas de prestação de serviços não contabilizadas, não escrituradas nos Livros Fiscais, Comerciais e não declaradas nas Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) dos anos-calendário de 2008 e 2009.

5.2. IRPJ - Imposto de Renda Pessoa Jurídica e reflexos (CSLL, Cofins e PIS).

Sobre as omissões de receitas de prestação de serviços, foi efetuada a constituição do IRPJ e reflexos, conforme determina o art. 24, § 2º da Lei nº 9.249, de 1995, dos quais foram deduzidos os valores retidos nas notas fiscais discriminadas em planilha especificada.

Da Impugnação

Nos termos da decisão da DRJ, segue o relato da Impugnação, de fls. 2.834/2.857:

2 - Da inexistência de omissão de receitas da prestação de serviços de locação de mão de obra.

Afirmou o defendente que como prestador de serviço de locação de mão de obra deve oferecer à tributação exclusivamente os valores referentes à taxa de administração cobrada, não se admitindo a incidência sobre os valores recebidos a título de salários dos empregados e respectivos encargos sociais.

a) Da base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da Cofins.

Nesse tópico, o contribuinte faz referência à legislação do IRPJ, da CSLL, do PIS e da Cofins, destacando aspectos relativos à apuração da receita bruta e do faturamento.

b) Ilegalidade da tributação de valores que ultrapassam a denominada taxa de administração.

Sustentou o impugnante que todo produto oriundo de uma operação mercantil ou de uma prestação de serviço que entra e se incorpora definitivamente ao patrimônio da pessoa jurídica, não se sujeitando à posterior devolução ou repasse, é considerado como receita bruta. Ao

contrario sensu, os valores arrecadados pela pessoa jurídica para posterior devolução ou repasse, que não lhe pertencem, são considerados meros ingressos.

Nesse contexto, o valor total das notas fiscais emitidas pelo impugnante não pode se sujeitar à tributação. Somente consubstancia receita bruta os valores recebidos a título de taxa de administração e adiantamentos de tributos, devendo ser excluídos todos os demais - em especial os salários dos empregados e respectivos encargos sociais.

Ao emitir a nota fiscal de prestação de serviço, a empresa é obrigada a incluir no valor total o montante referente ao salário do empregado e os respectivos encargos sociais, por força dos arts. 4º e 15 da Lei nº 6.019, de 1974, que a ela atribui a responsabilidade pelo pagamento de tais verbas. Ressalvou que as determinações da citada Lei possuem natureza eminentemente trabalhista e não podem ser consideradas para fins tributários.

Os valores cobrados a título de salários e de encargos sociais não pertencem ao impugnante, sendo imediatamente repassados ao trabalhador e ao Fisco, não consubstanciando receita tributável. Pertence à empresa tão somente a taxa de administração, sendo esta a verdadeira receita passível de tributação. Citou ainda jurisprudência sobre o assunto em pauta.

3 - Do efeito confiscatório da tributação pelo IRPJ, CSLL, PIS e Cofins sobre os valores referentes a salários e encargos sociais cobrados em nota fiscal. Violação à capacidade contributiva.

Fez o impugnante referências às disposições do art. 150, IV, da Constituição Federal, que visam coibir o efeito confiscatório que está sendo observado no caso particular.

Apresentou planilha visando demonstrar a composição do valor das notas fiscais emitidas, concluindo que, na nota utilizada exemplificativamente, 19% do seu valor é a taxa de administração e representa efetivamente receita do impugnante, que não possui qualquer disponibilidade jurídica sobre os demais valores. Afirmou também que a cobrança nos moldes pretendidos nos autos de infração inviabiliza por completo a atividade econômica do contribuinte.

Além do efeito confiscatório, tributar-se a atividade econômica do contribuinte com base no valor total das notas fiscais emitidas fere também o Princípio da Capacidade Contributiva, tratado no art. 145, § 1º da Constituição Federal. Fez referência ainda à jurisprudência e entendimentos doutrinários.

4. Dos juros e das multas.

Diante da nulidade dos créditos tributários constituídos, são nulos também os valores referentes a multas e juros aplicados, devendo também serem cancelados.

5. Das provas e nomeação do assistente técnico.

Visando provar o alegado, o impugnante protestou pela produção de prova pericial, consistente no exame contábil da documentação fiscal, em especial para identificar as divergências apontadas em relação ao lançamento tributário efetuado, tendo relacionado os quesitos a serem respondidos e indicado o assistente técnico.

Em julgamento realizado em 20 de outubro de 2015, a 2ª Turma da DRJ/BHE, considerou improcedente a impugnação da contribuinte e prolatou o acórdão 02-66.755, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA. BASE DE CÁLCULO. LUCRO PRESUMIDO.

A base de cálculo do imposto e do adicional, no caso de tributação pelo lucro presumido, em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual fixado na legislação sobre a receita bruta auferida no período de apuração.

No caso da prestação de serviço de locação de mão de obra, a receita bruta corresponde ao preço dos serviços prestados, que consiste no valor total contratado e faturado. Não há previsão legal para exclusão da base de cálculo para apuração do lucro presumido dos valores pagos a título de salários e encargos sociais relativos aos trabalhadores temporários colocados à disposição dos tomadores de serviços.

OMISSÃO DE RECEITA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Constitui omissão de receita o valor da prestação de serviços de locação de mão de obra correspondente à parcela da receita bruta que não foi contabilizada, escriturada, nem informada na DIPJ pertinente.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

Verificada a omissão de receita, o valor correspondente deverá ser considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social, do PIS e da Cofins.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A ora recorrente, devidamente cientificada do acórdão recorrido, apresentou recurso voluntário tempestivo (fls. 2.907/2.961), onde repete os argumentos apresentados em sede de manifestação de inconformidade, principalmente nos seguintes tópicos:

(1) Base de cálculo na atividade de prestação de serviços de locação de mão de obra temporária: impossibilidade de inclusão de valores que configuram mero reembolso - violação do conceito de receita bruta.

(2) Violação Da Capacidade Contributiva.

(3) Inviabilidade econômica financeira da empresa

Processo nº 11634.720372/2012-68
Acórdão n.º **1301-002.428**

S1-C3T1
Fl. 3.008

Em 12/04/2017, recebi os presentes autos, por sorteio.

É o relatório.

Voto

Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto.

A contribuinte foi cientificada do teor do acórdão da DRJ/BHE e intimada ao recolhimento dos débitos de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins em 13/11/2015 (fl 2.876), e apresentou em 14/12/2015, recurso voluntário, juntados às fls. 2.907/2.961, tempestivamente, portanto dele conheço.

Trata-se da glosa por omissão de receitas de prestação de serviços de locação de mão-de-obra.

De início, cabe destacar, que a lide dos autos refere-se ao ponto de que para o contribuinte, apenas a "taxa de administração" é que deve servir de base de cálculo dos tributos, sendo, assim, somente ela a sua receita bruta.

Conforme se verifica do contrato social da empresa, fls. 6/16, seu objeto social consiste na locação de mão de obra temporária, nos termos da lei 6019/74 e agência de emprego (intermediação de emprego).

Nos termos do TVE, e da decisão recorrida, a base de cálculo para fins de IRPJ e CSLL da recorrente deve ser composta não somente da referida taxa de administração, como também dos demais valores recebidos pela empresa, do tomador do serviço a título de reembolso, tais como salário e demais encargos de folha.

A recorrente informa que está inserida no âmbito da Lei 6.019/74, que trata do trabalho temporário, e dessa forma, o serviço que presta tem natureza de intermediação, entre o trabalhador temporário e o tomador da mão de obra temporária, cobrando para tanto, uma taxa de administração, sendo esta a sua remuneração. E em que pese os funcionários pertencerem ao seu quadro de funcionários, isto apenas ocorre em função de determinação legal.

E que esses valores de salários e todos os reflexos são cobrados da tomadora do serviço, à título de reembolso, não se qualificando como receitas da sua atividade, motivo pelo qual não as tributa. E que por força daquela norma, ela não possui qualquer gerência sobre o serviço a ser prestado pelo trabalhador temporário.

Passemos à análise da norma tributária aplicável ao caso concreto.

Nos anos-calendários fiscalizados, a opção do contribuinte foi pela tributação do IRPJ e da CSLL pelo lucro presumido, conforme DIPJs, fls. 2575/2576).

O art. 518 do RIR/99 determina que no caso de apuração pelo lucro presumido, a base de cálculo é a receita bruta auferida no período de apuração. E o art. 519, explica que a receita bruta é aquela do art. 224.

Nos termos do art. 224 do RIR, a receita bruta é o somatório dos preços percebidos pelo contribuinte.

Art. 224. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei n. 8,981, de 1995, 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 o prestador dos serviços seja mero depositário (Lei ns 8.981, de 1995, art. 31, parágrafo único)

A legislação determina que o faturamento e, ou, a receita é a soma de todos os valores recebidos pela empresa locadora de mão de obra, inclusive taxa de administração e os demais encargos recebidos pela contratante, no caso em tela, o faturamento do contribuinte é o valor o qual foi contratada a prestação de serviço e a locação de mão de obra.

O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento pacífico quanto a base de cálculo em se tratando do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), lucro presumido, conforme abaixo:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 535. INEXISTÊNCIA DE INDICAÇÃO DE VÍCIO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. MERAS CONSIDERAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA N. 284 DO STF, POR ANALOGIA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS, COFINS. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS. MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA. BASE DE CÁLCULO. SALÁRIOS E ENCARGOS SOCIAIS. INCIDÊNCIA. PRECEDENTE EM RECURSO REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. IRPJ E CSLL. OPÇÃO PELO REGIME DO LUCRO PRESUMIDO. DEDUÇÃO DE SALÁRIOS E ENCARGOS SOCIAIS. DESCABIMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE MISCIGENAÇÃO ENTRE REGIMES DE APURAÇÃO DISTINTOS.

[...].

2. Esta Corte consolidou o entendimento de que os valores recebidos pelas empresas prestadoras de serviços de locação de mão de obra temporária, a título de pagamento de salários e encargos sociais dos trabalhadores temporários, integram a base de cálculo do PIS e da Cofins. (gn)

3. Precedente: REsp 1141065/SC, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 1.2.2010, julgado pela sistemática do art. 543C do CPC e da Res. STJ n. 8/08.

4. As empresas optantes pela tributação relativa ao IRPJ e à CSLL pelo regime do lucro presumido não podem excluir da base de cálculo das referidas exações os valores recebidos pelas empresas prestadoras de serviços de locação de mão de obra temporária, a título de pagamento de salários e encargos sociais dos trabalhadores temporários, tendo em vista que não há previsão legal dessas deduções. Entender de modo contrário

seria miscigenar dois regimes distintos (lucro real e lucro presumido), ao arrepio da lei.(gn)

5. *Precedentes: AgRg nos EDcl no AgRg no Ag nº 1.105.816/PR, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 2.12.2010; REsp 971.066/SC, Rel. Min. Denise Arruda, Rel. p/ Acórdão Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, Dje 18.8.2010; REsp 1179448/RS, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 6.5.2010; REsp 1088802/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 7.12.2009. 6. Recurso especial da Fazenda Nacional provido e recurso especial do Sindicato das Empresas Contábeis Assessoramento Perícias Informações e Pesquisas de Londrina não provido. (REsp 963196/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/12/2010, Dje 08/02/2011).”(gn)*

Ainda, em sede de Repetitivo, decisões aos quais este Colegiado está submetido, Resp 1141065/SC, Rel. Min. Luiz Fux, ainda que em sede de discussão de PIS e COFINS entendeu que:

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.

(...)

*6. In casu, cuida-se de **empresa prestadora de serviços de locação de mão-de-obra temporária** (regida pela Lei 6.019/74 e pelo Decreto 73.841/74, consoante assentado no acórdão regional), razão pela qual, independentemente do regime normativo aplicável, os valores recebidos a título de pagamento de salários e encargos sociais dos trabalhadores temporários não podem ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS.(gn)*

Assim, nos termos da norma tributária e entendimento jurisprudencial, a receita bruta das empresas locadoras de mão de obra temporária é o valor total faturado e não parte dela, ou só a taxa de administração, de tal forma que a dedução ou não tributação de valores que a recorrente trata como reembolso de despesas não possuem base legal.

A autoridade fiscalizadora, por sua vez, com base nas notas fiscais emitidas pelo contribuinte apurou o montante da receita bruta que não foi contabilizada devidamente e os glosou. Considerando, ainda, os valores de tributos retidos nas notas fiscais

Deixo de analisar a questão relativa à violação ao princípio da capacidade contributiva e do não-confisco, por conta da Súmula 2 do CARF.

Pelo mesmo motivo, deixo de analisar o laudo contábil apresentado pela Recorrente, juntamente com as razões do recurso voluntário.

Processo nº 11634.720372/2012-68
Acórdão n.º **1301-002.428**

S1-C3T1
Fl. 3.012

Assim, diante da própria determinação legal de se tributar a receita bruta, bem como inexistência de previsão legal de exclusão ou não tributação de valores relativos a reembolso de despesas na atividade de locação de mão de obra temporária, entendo que a glosa deve ser mantida em sua integralidade.

CONCLUSÃO

Diante de todo o acima exposto, CONHEÇO do Recurso Voluntário, para no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO.

assinado digitalmente
Amélia Wakako Morishita Yamamoto