



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11020.720444/2013-76
ACÓRDÃO	1201-007.483 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CONCISA CONTROLADORIA E GESTAO DE PESSOAS LTDA - EPP
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INAPLICABILIDADE.

O CARF, no exercício de função revisora, não pode apreciar matérias não examinadas pela instância de origem, salvo aquelas de ordem pública, cognoscíveis de ofício.

A prescrição, por constituir causa de extinção da obrigação tributária, enquadra-se nessa exceção. Todavia, no processo administrativo fiscal, é inaplicável a prescrição intercorrente, por ausência de previsão legal e adoção da teoria da *actio nata*. Súmula CARF nº 11.

NULIDADE. DECISÃO. FUNDAMENTAÇÃO SUFICIENTE.

A nulidade da decisão administrativa é medida excepcional, condicionada à comprovação simultânea de vício relevante e de prejuízo concreto à parte.

A exigência constitucional de motivação não impõe fundamentação exaustiva, sendo suficiente o enfrentamento das questões essenciais ao deslinde da controvérsia.

A eventual inconformidade quanto às conclusões adotadas insere-se no âmbito do mérito recursal, não configurando nulidade. Inexistente violação ao art. 93, IX, da Constituição Federal e ao art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72.

LUCRO PRESUMIDO. RECEITA BRUTA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. FORNECIMENTO DE MÃO DE OBRA. BASE DE CÁLCULO.

No regime de tributação pelo lucro presumido, a base de cálculo dos tributos é determinada mediante a aplicação do percentual de presunção estabelecido em lei sobre a receita bruta auferida no período de apuração.

A definição da receita bruta pressupõe a identificação da natureza da atividade exercida pela pessoa jurídica. Quando caracterizada a prestação direta de serviços com utilização de mão de obra própria, os valores recebidos do tomador constituem o preço integral do serviço contratado, ingressando no patrimônio da empresa como receita operacional.

Nessa hipótese, as quantias destinadas ao pagamento de salários e encargos sociais dos trabalhadores representam custos inerentes à execução da atividade empresarial, não se qualificando como valores pertencentes a terceiros que meramente transitam pela contabilidade da empresa.

Admitir tal exclusão implicaria dedução indireta de custos da receita bruta, incompatível com a sistemática do lucro presumido, além de produzir dupla redução da base tributável, uma vez que o coeficiente de presunção já incorpora estimativa legal de custos e despesas da atividade econômica.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Ausente, momentaneamente, o Conselheiro Lucas Issa Halah.

Assinado Digitalmente

Renato Rodrigues Gomes – Relator

Assinado Digitalmente

Nilton Costa Simões – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Marcelo Antonio Biancardi, Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Nilton Costa Simoes (Presidente).

RELATÓRIO

O Auto de Infração nº 11020.720444/2013-76 tem origem em procedimento de fiscalização conduzida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Caxias do Sul, do qual resultou no lançamento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS no valor de global de R\$ 299.899,64 (duzentos e noventa e nove mil, oitocentos e noventa e nove reais e sessenta e quatro centavos):

IRPJ	R\$ 138.990,90
CSLL	R\$ 57.584,47
PIS	R\$ 84.924,04
COFINS	R\$ 18.400,23
TOTAL	R\$ 299.899,64

De acordo com o relatório fiscal, nos anos-calendário de 2008 e 2009 a contribuinte adotou o regime do lucro presumido. A fiscalização entendeu que houve redução indevida da receita bruta tributável, em razão de equívoco na classificação das receitas operacional, o que teria levado ao recolhimento a menor dos tributos.

A irregularidade teria sido identificada a partir do confronto entre as notas fiscais emitidas e os valores registrados na contabilidade. Constatou-se que apenas a parcela denominada “Taxa de Serviços”, deduzidas despesas com encargos trabalhistas, foi considerada pela contribuinte como receita tributável.

Para a fiscalização, contudo, os valores destacados nas notas fiscais como despesas não representariam valores de terceiros, mas parte do preço do serviço prestado, destinada a suportar os custos da própria atividade. Após ser cientificada do auto de infração, a contribuinte apresentou impugnação administrativa, na qual explicou que atua no agenciamento de mão de obra temporária.

Segundo argumenta, nesse tipo de atividade os valores recebidos das empresas contratantes para pagamento de salários e encargos trabalhistas dos trabalhadores cedidos não constituem receita própria, pois seriam recursos pertencentes a terceiros, que apenas transitam por sua contabilidade.

A contribuinte sustenta, portanto, que apenas a taxa de administração cobrada pela intermediação do serviço poderia ser considerada receita sujeita à tributação. Para sustentar essa conclusão, a contribuinte distingue mero ingresso financeiro de acréscimo patrimonial, afirmando que apenas este último poderia caracterizar receita tributável.

A impugnação foi examinada pela 15ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro, que concluiu pela improcedência das alegações apresentadas. Transcrevo, a seguir, a ementa do acórdão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

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. (Solução de Consulta Cosit nº 303, de 2018)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009

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. (Solução de Consulta Cosit nº 303, de 2018)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008, 2009

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 nº 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 Cosit nº 303, de 2018)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2008, 2009

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 ELAS 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 nº 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 relativo. (Solução de Consulta Cosit nº 303, de 2018)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013

SOLUÇÕES DE CONSULTA DA COSIT. EFEITO VINCULANTE.

As Soluções de Consulta proferidas pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) têm efeito vinculante no âmbito da Receita Federal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O órgão julgador de primeira instância solucionou a controvérsia com fundamento no entendimento manifestado pela Solução de Consulta Cosit nº 303/2018, na qual a Receita Federal do Brasil firmou orientação quanto à definição de receita bruta no âmbito das empresas de trabalho temporário regidas pela Lei nº 6.019/1974.

Segundo a Administração Tributária, a receita bruta dessas empresas corresponde ao valor total pago pela prestação do serviço, abrangendo todos os montantes discriminados na nota fiscal, inclusive aqueles relativos a salários, encargos trabalhistas, taxa de administração e benefícios concedidos aos trabalhadores, ainda que posteriormente repassados aos empregados ou destinados ao custeio da mão de obra.

Irresignado com o resultado do julgamento, o sujeito passivo exerceu o duplo grau de jurisdição administrativa, por meio da interposição de Recurso Voluntário. A peça recursal pode ser sintetizada nos seguintes termos:

- **Prescrição intercorrente:** Alega que a Administração teria deixado o processo paralisado por período superior ao permitido pela Lei nº 9.873/1999, cujo art. 1º, §1º, estabelece prazo prescricional de três anos para a prescrição intercorrente em processos administrativos punitivos;
- **Nulidade da decisão por falta de fundamentação:** Sustenta que a decisão de primeira instância não apresentou análise própria do caso concreto, limitando-se

à reprodução do entendimento da Solução de Consulta Cosit nº 303/2018, o que, segundo afirma, prejudicaria o direito de defesa e o exercício do contraditório;

- **Conceito de faturamento:** Argumenta que apenas a taxa de administração representa receita efetiva da empresa. Os valores destinados ao pagamento de salários e encargos dos trabalhadores temporários seriam recursos de terceiros, que apenas transitariam por sua contabilidade e, por isso, não poderiam integrar o faturamento tributável.

O processo foi então redistribuído à minha relatoria para análise e elaboração de voto, o qual apresento à mesa para apreciação deste colegiado. Em síntese, este é o relatório.

VOTO

Conselheiro **Renato Rodrigues Gomes**, Relator.

Admissibilidade do Recurso Voluntário:

O recurso voluntário foi interposto tempestivamente e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço.

Pedido de nulidade da decisão recorrida:

Em sede preliminar, a Recorrente sustenta a nulidade da decisão de primeira instância por suposta ausência de fundamentação. Argumenta, em síntese, que o órgão julgador teria se limitado a reproduzir o entendimento constante da Solução de Consulta COSIT nº 303/2018, circunstância que, em seu entender, configuraria violação ao direito de defesa.

A nulidade da decisão administrativa constitui medida de caráter excepcional, cuja decretação exige a demonstração de vício relevante capaz de comprometer o exercício do contraditório ou da ampla defesa. A mera discordância quanto à interpretação jurídica adotada pelo órgão julgador não se confunde com ausência de motivação, tampouco autoriza a invalidação do ato decisório.

No caso em exame, não identifico elementos que evidenciem a ocorrência de vício dessa natureza. A decisão recorrida enfrentou a controvérsia jurídica posta nos autos e explicitou as razões que conduziram à conclusão adotada, valendo-se, para tanto, de entendimento interpretativo previamente consolidado no âmbito da Administração Tributária, conforme trecho a seguir transcrito:

Conclusão 23. Pelos fundamentos expostos, soluciono a presente consulta, informando à consulente que:

a) A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e 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, somente sendo permitidas apenas as exclusões expressamente fixadas na legislação;

b) Para a pessoa jurídica prestadora de serviços de locação de mão de obra temporária (empresa de trabalho temporário), regida pela Lei nº 6.019, de 1974, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e 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;

c) A receita bruta para fins do IRPJ e da CSLL, corresponde aos serviços prestados pelas empresas de trabalho temporário, de que trata a Lei nº 6.019, de 1974, consiste nos valores pagos pela prestação do serviço, 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.

d) Os custos diretamente atribuíveis aos serviços compõem o custo dos serviços prestados e compõem a base de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados na sistemática do lucro real e do resultado do exercício. Na sistemática do lucro e resultado presumidos, contudo, esses custos são presumidos e não sensibilizam a base de cálculo de ambos os tributos.

As Soluções de Consulta e as Soluções de Divergência produzem efeitos vinculantes no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil a partir de sua publicação, o que inclui as Delegacias de julgamento, conferindo respaldo à atuação administrativa nos casos que se enquadrem na mesma situação fática e jurídica.

A partir disso, observo que a decisão recorrida apresenta fundamentação suficiente para sustentar o entendimento adotado. A correção ou não das conclusões alcançadas constitui matéria própria do mérito recursal, não se confundindo com vício de motivação apto a ensejar nulidade do ato decisório.

Não verifico, portanto, violação ao disposto no art. 93, inciso IX, da Constituição Federal, segundo o qual todas as decisões devem ser fundamentadas, nem ao art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72, que prevê a nulidade apenas nas hipóteses de incompetência da autoridade julgadora ou de preterição do direito de defesa:

Constituição Federal 1988

Art. 93. Lei complementar, de iniciativa do Supremo Tribunal Federal, disporá sobre o Estatuto da Magistratura, observados os seguintes princípios:

IX todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade, podendo a lei limitar a

presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes, em casos nos quais a preservação do direito à intimidade do interessado no sigilo não prejudique o interesse público à informação;

Decreto nº. 70.235/72

Art. 59. São nulos:

II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Registro que não se pode confundir ausência de motivação com fundamentação desfavorável à parte. O dever de motivar a decisão administrativa exige que o julgador exponha as razões jurídicas e fáticas que sustentam sua conclusão, o que foi devidamente observado pela instância de piso.

A existência de fundamentos que contrariam a pretensão da recorrente não equivale à inexistência de motivação. O que se verifica, nesse caso, é apenas a adoção de interpretação diversa daquela defendida pela parte, circunstância que, por si só, não caracteriza nulidade da decisão.

Nesse sentido, destaco o entendimento consolidado no acórdão nº 1201-007.194, proferido por esta Turma de Julgamento:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2018, 2019, 2020 NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. MOTIVAÇÃO SUFICIENTE A autoridade julgadora não está vinculada à análise pormenorizada de todas as alegações da defesa, bastando que a decisão seja devidamente fundamentada e contenha elementos suficientes para a resolução da controvérsia. No caso em exame, o acórdão recorrido apreciou de maneira adequada as alegações e provas apresentadas, não havendo qualquer defeito de motivação que enseje sua nulidade.

Diante desse cenário, rejeito o pedido de nulidade da decisão recorrida, porquanto suficientemente fundamentada. E ainda que se entendesse de forma diversa, o processo encontra-se devidamente instruído e apto ao julgamento imediato do mérito, sendo plenamente possível a apreciação integral da controvérsia por este Colegiado.

Do pedido de prescrição intercorrente:

A Recorrente alega, ainda, a ocorrência de prescrição intercorrente. Sustenta que o processo administrativo teria permanecido em tramitação por período superior a três anos, circunstância que, em seu entender, acarretaria a extinção da pretensão punitiva da Administração.

Como regra, este Conselho, no exercício de sua função revisora, não aprecia matérias inéditas que não tenham sido previamente examinadas pela autoridade julgadora de origem, sob pena de indevida supressão de instância. Excepcionam-se dessa limitação as questões de ordem pública, as quais podem ser conhecidas de ofício em qualquer fase do processo.

A prescrição insere-se no rol das matérias de ordem pública. Por essa razão, a doutrina e a jurisprudência admitem sua apreciação direta pelos órgãos julgadores, ainda que não tenha sido suscitada anteriormente pela parte, uma vez que se trata de causa extintiva da relação obrigacional.

No que se refere especificamente à prescrição intercorrente, esta consiste na extinção da pretensão punitiva ou executória da Administração Pública em razão da paralisação injustificada do processo por período superior a três anos.

A disciplina geral da matéria encontra-se prevista no § 1º do art. 1º da Lei nº 9.873/1999:

Lei nº 9.873/1999

Art. 1º Prescreve em cinco anos a ação punitiva da Administração Pública Federal, direta e indireta, no exercício do poder de polícia, objetivando apurar infração à legislação em vigor, contados da data da prática do ato ou, no caso de infração permanente ou continuada, do dia em que tiver cessado.

§ 1º Incide a prescrição no procedimento administrativo paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho, cujos autos serão arquivados de ofício ou mediante requerimento da parte interessada, sem prejuízo da apuração da responsabilidade funcional decorrente da paralisação, se for o caso.

Todavia, no âmbito do processo administrativo fiscal, consolidou-se o entendimento de que a prescrição intercorrente é inaplicável. Essa conclusão decorre da ausência de previsão legal específica no regime jurídico do processo administrativo tributário e da própria estrutura do procedimento de constituição definitiva do crédito tributário.

Com efeito, enquanto não se encerra o contencioso administrativo, não há pretensão executória exercitável pela Fazenda Pública, pois o crédito tributário ainda se encontra em fase de discussão administrativa. Nessa etapa, o processo destina-se justamente ao controle de legalidade do crédito, inexistindo pretensão executória cuja paralisação pudesse ensejar a fluência de prazo prescricional intercorrente.

Esse entendimento foi expressamente consolidado na Súmula CARF nº 11, que orienta a atuação das Turmas de Julgamento deste Conselho:

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. SÚMULA CARF Nº 11. **Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. Súmula CARF nº 11.** Assunto: Outros Tributos ou Contribuições Ano-calendário: 2003 IRPJ. CSLL. PIS. COFINS. INSS. SIMPLES. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo aspectos específicos a serem apreciados, aplica-se a mesma decisão a todos os tributos atingidos pelo fato analisado. (acórdão 1201-002.727. Rel. Neudson Cavalcante Albuquerque).

Dessa forma, diante do caráter vinculante das súmulas deste Conselho, nos termos do § 4º do art. 123 do RICARF, não há fundamento jurídico para acolher a tese apresentada pela Recorrente. Assim, afasto a alegação de prescrição intercorrente.

Do pedido de exclusão de meros ingressos financeiros transitórios:

Prosseguindo na análise do recurso voluntário, a Recorrente sustenta que os valores destinados ao pagamento de salários e encargos dos trabalhadores temporários constituiriam recursos de terceiros, que apenas transitariam por sua contabilidade e, por essa razão, não poderiam integrar a receita tributável.

Defende, assim, que apenas a taxa de administração representaria receita própria da empresa e, conseqüentemente, o único montante passível de tributação.

A controvérsia jurídica consiste, portanto, em definir se os valores destinados ao pagamento de remuneração de trabalhadores e respectivos encargos sociais podem ser excluídos da receita bruta da pessoa jurídica para fins de apuração dos tributos federais no regime de tributação pelo lucro presumido.

Pois bem. No sistema tributário brasileiro, a receita corresponde ao ingresso financeiro que se incorpora ao patrimônio da empresa como elemento novo e positivo, sob sua titularidade econômica, independentemente da destinação que posteriormente venha a ser conferida aos valores recebidos.

Partindo dessa premissa, torna-se necessário examinar a natureza da atividade econômica exercida pela Recorrente, uma vez que a qualificação jurídica do serviço prestado constitui elemento determinante para a definição do conteúdo da receita tributável.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, notadamente no REsp nº 1.138.205/RS, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, ao examinar a base de cálculo do ISS nas atividades relacionadas ao fornecimento de mão de obra, estabeleceu distinção conceitual

entre duas situações jurídicas: a mera intermediação de mão de obra e a efetiva prestação de serviços com utilização de trabalhadores contratados pela própria empresa.

Ainda que o precedente se refira à incidência do ISS, a distinção ali delineada revela-se útil para a correta qualificação da natureza da atividade econômica desenvolvida pela pessoa jurídica, circunstância que igualmente condiciona a definição do conteúdo da receita bruta no âmbito da tributação pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Na primeira hipótese, a empresa atua como mera intermediadora, limitando-se a promover o encontro entre o tomador do serviço e o trabalhador que executará a atividade. Nesse modelo, a empresa não assume a execução direta do serviço contratado, tampouco os riscos inerentes à atividade econômica desenvolvida pelo trabalhador.

Nessas circunstâncias, a remuneração auferida pela empresa corresponde exclusivamente ao valor recebido pela atividade de intermediação, normalmente representado pela taxa de administração ou comissão. Os valores destinados ao pagamento dos trabalhadores não ingressam no patrimônio da intermediadora como riqueza própria, mas apenas transitam por sua contabilidade para posterior repasse ao efetivo prestador do serviço.

Diversa é a situação em que a empresa assume diretamente a prestação do serviço contratado, utilizando trabalhadores por ela contratados e organizando a execução das atividades demandadas pelo tomador. Nesse caso, a empresa não atua como simples intermediadora, mas como verdadeira prestadora do serviço, assumindo os riscos econômicos da atividade e a responsabilidade pelos encargos trabalhistas e sociais decorrentes da relação de emprego.

No caso concreto, os elementos constantes dos autos demonstram que a Recorrente contrata os trabalhadores, dirige a execução das atividades e assume os encargos trabalhistas correspondentes, circunstância que evidencia tratar-se de prestação direta de serviços com utilização de mão de obra própria:

Páginas 1.293/1.294

O trabalho temporário é regido pela Lei 6.019/74 e é a única forma de intermediação de mão-de-obra subordinada permitida pela legislação trabalhista, ou seja, é a única forma legal de uma empresa contratar outra para fornecer trabalhadores para trabalhar dentro da estrutura da empresa contratante, sob suas ordens e subordinação direta.

Basicamente, o contrato trabalho temporário tem as seguintes características:

- O trabalhador temporário pode ser contratado para exercer as mesmas funções dos empregados da empresa tomadora de serviços, hipótese em que tem direito a receber salário igual;
- O temporário pode ser contratado para atuar na atividade-meio ou na atividade-fim da empresa tomadora de serviços;
- O trabalhador temporário trabalha com personalidade e sob direção da empresa tomadora de serviços;
- Quem paga a remuneração do temporário é a empresa prestadora de serviços que o contrata e registra na CTPS (nas anotações gerais da CTPS);
- O prazo da contratação do temporário não pode ser superior a três meses, salvo autorização conferida pelo órgão local do Ministério do Trabalho e Emprego;
- O motivo justificador da contratação do temporário é restrito a duas hipóteses: atender à necessidade transitória de substituição do pessoal regular e permanente da empresa contratante ou a acréscimo extraordinário de serviços
- A empresa tomadora pode autorizar ou não a realização de trabalho extraordinário por parte do temporário, já que tem o poder de comando sobre a prestação de serviços;

Quando configurada essa hipótese, os valores recebidos do tomador constituem a contraprestação pela execução do serviço contratado, integrando a receita da empresa como ingresso financeiro que se incorpora ao seu patrimônio sob sua titularidade econômica.

A legislação do imposto de renda é expressa ao definir que a receita bruta compreende o preço dos serviços prestados, nos termos do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977:

Decreto-Lei nº 1.598/77:

Art 12 - A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.

§ 1º - A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas. **(redação vigente a época dos fatos)**

Torno a reiterar, para que não subsista qualquer dúvida: a receita bruta da pessoa jurídica corresponde ao preço do serviço prestado, consistente no valor integral recebido do tomador como contraprestação pela atividade econômica desenvolvida, que ingressa em seu patrimônio sob sua titularidade econômica.

Os pagamentos efetuados aos trabalhadores e os encargos sociais correspondentes não representam valores pertencentes a terceiros que meramente transitam pela contabilidade da empresa. Tais dispêndios configuram, na realidade, custos inerentes à execução da atividade empresarial, necessários à realização do serviço contratado.

A posterior destinação econômica da receita percebida — seja para pagamento de salários, aquisição de insumos ou outras despesas operacionais — não altera a natureza jurídica do ingresso patrimonial que se verificou no momento do recebimento do preço do serviço.

Essa conclusão se reforça quando examinada a própria lógica estrutural do regime de tributação pelo lucro presumido:

Lei nº 9.430/96

Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o [art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995](#), sobre a receita bruta definida pela [art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977](#), auferida no período de apuração de que trata o art. 1º, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos;

O lucro presumido constitui método simplificado de determinação da base tributável, mediante o qual o legislador presume, a partir da receita bruta auferida pela empresa, determinado percentual de lucratividade. No caso das atividades de prestação de serviços em geral, a legislação estabelece coeficiente de presunção de 32% da receita bruta, percentual que representa estimativa legal da margem de lucro dessas atividades econômicas.

Esse modelo substitui a apuração individualizada de custos e despesas típica do regime do lucro real, dispensando o exame concreto da estrutura de custos e despesas da empresa. O percentual de presunção foi fixado pelo legislador justamente para refletir, de forma estimada, os custos e despesas normalmente incorridos na exploração da atividade econômica.

Admitir, nesse contexto, a exclusão da receita bruta dos valores destinados ao pagamento de trabalhadores e encargos sociais implicaria subverter a lógica normativa do regime do lucro presumido, convertendo a receita bruta — base de incidência definida pelo legislador — em uma indevida apuração de receita líquida mediante dedução de custos da atividade.

Além disso, a admissão dessa exclusão comprometeria a coerência sistêmica do regime tributário instituído pelo legislador. Isso porque o percentual de presunção já incorpora, em sua formulação normativa, uma estimativa legal dos custos e despesas da atividade. Permitir que tais custos sejam previamente deduzidos da receita bruta implicaria considerar economicamente as mesmas despesas em dois momentos distintos: primeiro mediante a dedução direta da receita e, posteriormente, por meio da aplicação do coeficiente de presunção.

A consequência seria a criação de uma assimetria incompatível com a lógica do sistema, permitindo que o contribuinte se beneficiasse simultaneamente da dedução individualizada e da presunção legal que caracteriza o regime simplificado.

O sistema tributário deve ser interpretado de modo a preservar a coerência interna das regras que o compõem, evitando interpretações que conduzam a resultados economicamente distorcidos ou incompatíveis com a estrutura normativa estabelecida pelo legislador.

Diante dessas considerações, constatado que a Recorrente atua como prestadora direta de serviços, utilizando mão de obra por ela contratada e assumindo os encargos decorrentes da atividade econômica, os valores recebidos do tomador integram integralmente a receita bruta da pessoa jurídica, razão pela qual não há amparo legal para a exclusão das despesas com remuneração de trabalhadores e encargos sociais da base de cálculo dos tributos apurados pelo regime do lucro presumido.

Nesse sentido, consolidou-se a jurisprudência deste Conselho Administrativo:

Acórdão nº 1302-00.884 – Luiz Tadeu Matosinho Machado

IRPJ. LUCRO PRESUMIDO. OMISSÃO DE RECEITAS. LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA. RECEITA BRUTA. A exclusão dos custos trabalhistas e respectivos encargos sociais da receita bruta auferida pelas empresas de locação de mão-de-obra não tem amparo na legislação do Imposto de Renda apurado com base no Lucro Presumido. Assim, a exclusão de tais valores da receita bruta tributada configura omissão de receitas.

Acórdão nº 1401-005.676 – Conselheiro André Severo Chaves

LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. EMPRESA DE LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA. VALORES RELATIVOS AO CUSTO COM MÃO-DE-OBRA E ENCARGOS SOCIAIS. NÃO EXCLUSÃO. Nas empresas cuja atividade é a locação de mão-de-obra temporária, as despesas com pessoal e encargos sociais e trabalhistas, além de outros haveres, não podem ser excluídas da receita bruta para fins de apuração do Lucro Presumido, base de cálculo do IRPJ e tributos reflexos (CSLL, PIS e COFINS)

Ante o exposto, nego provimento ao recurso voluntário, mantendo o lançamento tributário, porquanto os argumentos deduzidos pela Recorrente não se mostram aptos a infirmar as conclusões alcançadas pela autoridade fiscal.

CONCLUSÃO

Diante das razões fáticas e jurídicas expostas, encaminho meu voto no sentido de:

- i) Afastar o pedido de nulidade da decisão recorrida, porquanto suficientemente fundamentada;
- ii) Rejeitar a alegação de prescrição intercorrente, nos termos da Súmula CARF nº 11;
- iii) Negar provimento ao recurso voluntário, mantendo integralmente o lançamento, uma vez que os valores recebidos pela Recorrente na prestação direta de serviços com utilização de mão de obra própria constituem receita bruta da pessoa jurídica, inexistindo amparo legal para a exclusão das despesas com remuneração de trabalhadores e respectivos encargos sociais da base de cálculo dos tributos apurados.

Assinado Digitalmente

Renato Rodrigues Gomes

Conselheiro Relator