



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13864.720060/2013-57
ACÓRDÃO	1003-004.517 – 1ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RESOLVE SERVICOS EMPRESARIAIS LTDA - EPP
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009

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.

Os valores recebidos de seus clientes por empresas que exercem atividade locação de mão de obra temporária, a título de contraprestação pelos serviços prestados, ainda que parcialmente repassados aos trabalhadores a título de salários e encargos sociais, compreendem a receita própria e, portanto, se sujeitam ao IRPJ e à CSLL, na sistemática do lucro presumido, não havendo previsão legal para sua exclusão.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2009

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.

Os valores recebidos de seus clientes por empresas que exercem atividade locação de mão de obra temporária, a título de contraprestação pelos serviços prestados, ainda que parcialmente repassados aos trabalhadores a título de salários e encargos sociais, compreendem a receita própria e, portanto, se sujeitam ao IRPJ e à CSLL, na sistemática do lucro presumido, não havendo previsão legal para sua exclusão.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2009

SISTEMÁTICA CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. EMPRESA DE LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA. VALORES RELATIVOS AO CUSTO COM MÃO-DE-OBRA E ENCARGOS SOCIAIS. NÃO EXCLUSÃO.

Os valores recebidos de seus clientes por empresas que exercem atividade locação de mão de obra temporária, a título de contraprestação pelos serviços prestados, ainda que parcialmente repassados aos trabalhadores a título de salários e encargos sociais, compreendem a receita própria e, portanto, se sujeitam à Contribuição ao PIS e à Cofins na sistemática cumulativa, não havendo previsão legal para sua exclusão.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2009

SISTEMÁTICA CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. EMPRESA DE LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA. VALORES RELATIVOS AO CUSTO COM MÃO-DE-OBRA E ENCARGOS SOCIAIS. NÃO EXCLUSÃO.

Os valores recebidos de seus clientes por empresas que exercem atividade locação de mão de obra temporária, a título de contraprestação pelos serviços prestados, ainda que parcialmente repassados aos trabalhadores a título de salários e encargos sociais, compreendem a receita própria e, portanto, se sujeitam à Contribuição ao PIS e à Cofins na sistemática cumulativa, não havendo previsão legal para sua exclusão.

ACÓRDÃO

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 voto da relatora.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic – Relatora

Assinado Digitalmente

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrado em 29.04.2013, para exigência de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e Cofins, acrescidos de juros de mora e multa de ofício de 75%, relativos ao ano-calendário 2009, em razão da suposta prática das seguintes infrações: (i) redução indevida da base de cálculo do I.R. e consequentemente do PIS, da COFINS e da CSLL, em função do não oferecimento à tributação de parcela das receitas escrituradas de prestação de serviços de locação de mão de obra; (ii) crédito de valores em contas de depósito, mantidas em instituições financeiras, em relação aos quais o sujeito passivo, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações; (iii) não tributação de outras receitas pela Contribuição ao PIS e Cofins.

Além disso, os presentes autos versam, ainda, acerca do lançamento complementar, lavrado em 10.06.2013, para exigência do adicional de 10% do IRPJ, que deixou de ser considerado no auto de infração original.

Intimada, a Recorrente apresentou impugnação, sustentando, em síntese, que (i) a exigência fiscal não pode prosperar em face dos princípios da moralidade administrativa e da vedação ao confisco, estando patente vício de procedimento que macula o crédito tributário dele decorrente; (ii) a maior parte dos valores creditados/depositados em suas contas correntes se referem a duplicatas recebidas, que se referem a valores de reembolso (salários e encargos sociais dos empregados temporários), que não são tributáveis e taxas de administração cobradas dos clientes pela prestação de serviços de locação de mão de obra temporária, que estão sujeitos à tributação; (iii) somente deve ser tributado o valor do serviço prestado pela Recorrente, de forma que as “verbas de puro repasse” devem ser consideradas reembolsos; (iv) por força da própria atividade da Impugnante — EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO — a Recorrente é mera INTERMEDIÁRIA entre o tomador dos serviços e os empregados temporários; (v) se o total das notas fiscais emitidas no ano foi de R\$ 8.939.289,36 e a entrada de recursos em instituições financeiras foi de R\$ 8.294.410,63, há, portanto, uma diferença de recebimento a menor de R\$ 644.868,73, logo, não há que se falar que o valor de R\$ 279.314,18 não está comprovado, mediante documentação hábil e idônea, tendo em vista que a Recorrente entregou a relação de todas as notas fiscais emitidas no ano de 2009 ao auditor fiscal; (vi) para uma melhor análise para constatar efetivamente se os valores que o AFRFB alega não ter documento hábil e idôneo estão embutidos nas notas fiscais que foram apresentados ao EFRFB, se faz necessário a realização de perícia contábil, com o intuito de conciliar a emissão de todas as notas fiscais no ano de 2009, com os efetivos recebimentos nos respectivos vencimentos; (vii) o indício, para se tornar presunção

válida, necessita obrigatoriamente de uma prova que o consubstancie, o que no caso em pauta, não aconteceu; (viii) o lançamento violou o artigo 145, § 12 da Constituição Federal e os artigos 110 e 114 do Código Tributário Nacional; (viii) não há trânsito em julgado da ação judicial que possa justificar a cobrança de tributos federais sobre o total das notas fiscais emitidas pela Recorrente, o que se discute nos autos do Mandado de Segurança nº 2002.61.03.003961-5; (ix) está pacificado no STJ o entendimento acerca da base de cálculo dos impostos e contribuições devidos pelas empresas de locação de mão de obra temporária; e (x) verbas de puro repasse não são considerados como "RECEITA", de forma a não fazerem parte da base de cálculo do ISS, por certo que também não podem ser considerados como "receita" para fins de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Posteriormente, intimada do lançamento complementar, a Recorrente apresentou nova impugnação, ratificando os termos da sua defesa anterior, na qual, supostamente, demonstrou que o entendimento exarado pela Autoridade Fiscal desconsidera totalmente as particularidades inerentes às atividades de locação de mão-de-obra temporária da Impugnante, além do que afrontar sobremaneira o princípio da capacidade contributiva.

Sobreveio a decisão da DRJ, que julgou improcedente a impugnação, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/03/2009, 30/06/2009, 30/09/2009, 31/12/2009

PERÍCIA. DESCABIMENTO.

Incabível o pedido de realização de perícia, pois o presente litígio se resolve com o direito e os fatos comprovados por documentos já constantes dos autos.

PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA. INVERSÃO.

A instituição de uma presunção pela lei tributária transfere ao contribuinte o ônus de provar que o fato presumido pela lei não aconteceu em seu caso particular.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/03/2009, 30/06/2009, 30/09/2009, 31/12/2009

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).

DEPÓSITO BANCÁRIO. ORIGEM. FALTA DE COMPROVAÇÃO. RECEITA OMITIDA.

Valores depositados em conta bancária, cuja origem a contribuinte, regularmente intimada, não comprova, caracterizam receitas omitidas.

RECEITA DE JUROS. OMISSÃO.

Receitas obtidas com juros, escrituradas, mas não acrescidas à base de cálculo dos tributos, constituem-se receitas omitidas ao Fisco.

OMISSÃO DE RECEITAS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A constatação de que a contribuinte deixou de oferecer à tributação a totalidade das receitas auferidas, enseja o lançamento de ofício dos tributos devidos, com aplicação da penalidade cabível.

OMISSÃO DE RECEITAS. DETERMINAÇÃO DO IMPOSTO. REGIME DE TRIBUTAÇÃO.

Verificada a omissão de receita, o imposto a ser lançado de ofício deve ser determinado de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

Estende-se aos lançamentos decorrentes, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/03/2009, 30/06/2009, 30/09/2009, 31/12/2009

MULTA DE OFÍCIO.

Fica sujeito à multa de 75%, na forma do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/19960, os casos de lançamento de ofício.

CRÉDITO VENCIDO. JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Os créditos Tributários vencidos e ainda não pagos devem ser acrescidos de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic).

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário, alegando, em resumo, que (i) as empresas de Trabalho Temporário são meras INTERMEDIÁRIAS entre o trabalhador temporário e a empresa tomadora de seus serviços, recebendo, apenas uma singela taxa de administração sobre os salários e encargos sociais recebidos pelos empregados temporários – valores esses que devem se sujeitar à tributação federal; (ii) para a formalização do trabalho temporário, são celebrados dois contratos: um, entre a empresa tomadora de trabalho temporário e a própria empresa de trabalho temporário; o outro, entre o trabalhador temporário e a empresa de trabalho temporário, de forma que tais contratos estão sempre vinculados e ligados um ao outro, guardando entre si, irremovível interdependência; (iii) embora o trabalhador temporário desempenhe os seus serviços na empresa tomadora de serviços, inexistente relação trabalhista entre ambos, sendo que a vinculação será sempre entre o trabalhador temporário e a empresa de trabalho temporário, que assume a responsabilidade legal de remunerar aquele e assegurar-lhe os

mesmos direitos assegurados aos empregados regulares e permanentes da mesma categoria da empresa tomadora de serviços; (iv) cabe à empresa tomadora de tais serviços pagar à empresa de trabalho temporário, uma importância que corresponde: aos valores brutos da remuneração paga ao trabalhador temporário, acrescida dos valores dos encargos sociais, que são integralmente repassados a terceiros, e a uma taxa de administração à título de remuneração pelos serviços que lhe foram prestados pela empresa de trabalho temporário; (v) as “verbas de puro repasse”, as quais, por força da própria atividade da Recorrente - empresa de trabalho temporário -, esta é MERA DEPOSITÁRIA, não podem ser consideradas como “Receita Bruta”, ou como “Receita”, ou, ainda, como “faturamento” da Recorrente, visto que a recorrente tem a obrigação de repassa-las integralmente ao trabalhador temporário; (vi) uma vez que tais verbas de “puro repasse” não se amoldam ao conceito de “Receita” ou, ainda, no de “faturamento”, corolário lógico é que sobre tais verbas não pode haver a incidência da COFINS e do PIS; e (vii) a inclusão das verbas de “puro repasse” (salários e encargos sociais dos empregados da Recorrente, que circulam no seu caixa) na base de cálculo do IRPJ E CS é ilegal e inconstitucional, pois reveste-se com efeito de confisco, violando flagrantemente os princípios constitucionais da isonomia, da CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, e da PROIBIÇÃO DE UTILIZAÇÃO DE IMPOSTO COM EFEITO DE CONFISCO.

É relatório.

VOTO

Conselheira **Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic**, Relatora

I – ADMISSIBILIDADE

A Recorrente foi intimada por carta com aviso de recebimento em 09.01.2020 (fl. 868). Portanto, tendo em vista o prazo de 30 dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972, é tempestivo o recurso voluntário interposto em 31.01.2020.

II – MÉRITO

No mérito, a discussão consiste em saber se o IRPJ, a CSLL, a Contribuição ao PIS e a Cofins, devidos por empresa optante pelo lucro presumido cuja atividade é locação de mão de obra temporária, incidem sobre os valores relativos ao custo com mão-de-obra e encargos sociais.

A base de cálculo do IRPJ e da CSLL, na sistemática do lucro presumido, é calculada mediante a aplicação de coeficientes, variáveis de acordo com a atividade exercida pelo contribuinte, sobre a receita bruta auferida no trimestre. Tal montante deve ser acrescido dos ganhos de capital, rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras e das

demais receitas e resultados positivos¹ previsto na legislação. Nesse sentido é o art. 25 da Lei nº 9.430/1996, com a redação vigente à época dos fatos ora em discussão:

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. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei;

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pela inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.

E o art. 31 da Lei nº 8.981/1955, então vigente, estabelecia que a receita bruta 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. E o parágrafo único de tal dispositivo esclarecia as materialidades que podiam ser excluídas da receita bruta. Veja-se:

Art. 31. 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.

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.

Portanto, ao contrário do que ocorre no lucro real, no presumido a pessoa jurídica, em regra, não pode deduzir quaisquer despesas da base de cálculo do imposto, mas apenas aquelas materialidades que, à época, eram listadas no parágrafo único do art. 31 da Lei nº 8.981/1955. Sobre o tema, explica Edison Carlos Fernandes²:

“[a]s únicas deduções da receita bruta permitidas para a apuração do lucro presumido são aquelas intrinsecamente relacionadas ao desenvolvimento do objeto social da empresa, como são os descontos comerciais (incondicionais), as devoluções, os cancelamentos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente, em que a empresa atua como mera arrecadadora”

Em regra, as pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido estão sujeitas à apuração da Contribuição ao PIS e da Cofins pela sistemática cumulativa, cujos artigos 2º e 3º, com

¹ Conforme ensinam Silvério das Neves, Paulo E. V. Viceconti e Francisco Aguiar da Silva Júnior, “consideram-se resultados positivos as receitas auferidas diminuídas das despesas necessárias à sua obtenção, quando efetivamente realizada” (NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo E. V.; SILVA JÚNIOR, Francisco Aguiar. *Curso prático de imposto de renda pessoa jurídica e tributos conexos* (CSLL, PIS e COFINS). 14. ed. São Paulo: Frase, 2009. p. 656).

² FERNANDES, Edison Carlos. *Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido: de acordo com a Lei nº 12.973, de 2014*. São Paulo: Atlas, 2015. p. 58.

a redação vigente à época dos fatos ora em discussão, estabeleciam que as contribuições seriam calculadas com base no faturamento, que compreendia à receita bruta da pessoa jurídica. Confira-se:

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

Da receita bruta, à época, a legislação permitia que fossem excluídos: (i) as vendas canceladas; (ii) os descontos incondicionais concedidos; (iii) o IPI e o ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário; (iv) as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas; (v) o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido; (vi) os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; e (vii) a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

Portanto, o IRPJ, a CSLL, a Contribuição ao PIS e a Cofins, devidos por empresa optante pelo lucro presumido, incidem sobre a receita. E, como nos manifestamos em outras oportunidades, entendemos que receita para fins tributários consiste no “ingresso de recursos financeiros que se incorporam definitivamente, na forma de elemento novo e positivo, ao patrimônio da entidade, com o objetivo de remunerá-la pela realização de uma atividade”³.

Assim, os valores que são recebidos pelas empresas que exercem atividade locação de mão de obra temporária de seus clientes, a título de contraprestação pelos serviços prestados, ainda que parcialmente repassados aos trabalhadores a título de salários e encargos sociais, compreendem a receita própria e, portanto, se sujeitam ao IRPJ e à CSLL, na sistemática do lucro presumido, e à Contribuição ao PIS e à Cofins, na sistemática cumulativa.

Ademais, seja para o IRPJ e CSLL, seja para a Contribuição ao PIS e a Cofins, não havia na legislação então vigente qualquer previsão de exclusão da receita bruta dos valores recebidos por empresas que exercem atividade locação de mão de obra temporária e repassados aos trabalhadores a título de salários e encargos sociais.

No que se refere à Contribuição ao PIS e à Cofins, a matéria, inclusive, é objeto do Tema Repetitivo nº 279, que assim dispõe e cuja aplicação pelo presente Conselho é mandatária:

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 6.019/1974 e

³ KRALJEVIC, Maria Carolina Maldonado Mendonça. Tributação da Receita: parâmetros, limites constitucionais e aspectos controversos. Curitiba: Juruá, 2021.

pelo Decreto 73.841/1974), a título de pagamento de salários e encargos sociais dos trabalhadores temporários.

Com relação às alegações contidas no recurso voluntário no sentido de que a tributação dos valores repassados seria ilegal e inconstitucional, em razão de violação aos princípios da isonomia, capacidade contributiva e vedação ao confisco, ressaltamos que nos termos do art. 26-A, do Decreto nº 70.235/72, com redação dada pela Lei nº 11.971/09, “[n]o âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”.

No mesmo sentido é o art. 98 do RICARF⁴, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023, e a Súmula CARF nº 02, aprovada em 2006⁵. Assim, o art. 3º da Lei nº 9.430/1996 é de aplicação obrigatória pelo presente Conselho.

Assim, não procedem as alegações contidas no recurso voluntário.

III – CONCLUSÕES

Diante do exposto, voto por CONHECER do RECURSO VOLUNTÁRIO e, no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic

⁴ Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:

I - já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou em controle difuso, com execução suspensa por Resolução do Senado Federal; ou

II - fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;
b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária;
c) dispensa legal de constituição, Ato Declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou parecer, vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;
d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e
e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

⁵ O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.