



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>13896.721469/2017-47</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 1401-007.825 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 19 de fevereiro de 2026                              |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b>  | ACTUAL-SELECAO E SERVICOS LTDA                       |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2013

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. Nos termos da Súmula Vinculante CARF nº 11, não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, o qual é regido pelo Decreto nº 70.235/72, e não pela Lei nº 9.873/1999.

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DA NORMA. INCOMPETÊNCIA DO CARF. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO. Arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade não podem ser objeto de apreciação por parte deste Colegiado, conforme o disposto na Súmula nº 02 do CARF (“Súmula CARF nº 02: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”).

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.

MULTA ISOLADA. BIS IN IDEM. CUMULAÇÃO COM MULTA DE OFÍCIO. DECLARAÇÃO INEXATA, OMISSA, INCOMPLETA. EFD CONTRIBUIÇÕES. Informação inexata, incompleta ou omitida em Escrituração Contábil Fiscal – ECF, que se preste a reduzir a base de cálculo dos tributos apurados a partir daquela escrituração, ensejando seu lançamento de ofício com aplicação da(s) penalidade(s) prevista(s) no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não se sujeita à penalidade prevista no art. 57, inciso III, alínea “a”, da

Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, com a redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL, PIS/PASEP, COFINS. Uma vez que os Autos de Infração relativos aos lançamentos reflexos devem seguir a mesma orientação decisória da exigência principal do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), há que se alterar as bases de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS/PASEP).

APLICAÇÃO DO ART. 114, §12, I DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. FACULDADE DO JULGADOR. Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso voluntário, exceto quanto às alegações de inconstitucionalidade de lei, para, no mérito, por maioria de votos dar-lhe parcial provimento, para exclusão da multa isolada, por inexatidão nas informações em obrigações acessórias, vencidos os conselheiros Alberto Pinto de Souza Júnior e Paulo Elias da Silva Filho, que negavam provimento ao recurso.

*Assinado Digitalmente*

**Andressa Paula Senna Lísias** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Luiz Eduardo de Oliveira Santos** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Alberto Pinto Souza Junior, Daniel Ribeiro Silva, Paulo Elias da Silva Filho (substituto integral), Andressa Paula Senna Lisias, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente). Ausente o

conselheiro Fernando Augusto Carvalho de Souza, substituído pelo conselheiro Paulo Elias da Silva Filho.

## RELATÓRIO

Trata-se de lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS relativamente ao ano-calendário de 2013, com multa de ofício de 75%, por entender a Fiscalização que o contribuinte, ora Recorrente, teria escriturado receitas, mas não as teria declarado. Houve também a lavratura de um auto de infração para a exigência de multa isolada por suposta entrega da EFD-Contribuições contendo declarações inexatas, incompletas ou omitidas (capitulada com base no art. 57, inciso III, alínea a, da Medida Provisória nº 2.158-35/01, com redação dada pela Lei nº 12.873/13).

Segundo o Relatório Fiscal, o contribuinte, que é agenciador e locador de mão de obra, estava indevidamente excluindo a remuneração e encargos dos obreiros da receita bruta tributável no lucro presumido, veja-se:

### 3. Constatações

O arquivo de notas fiscais apresentado pelo sujeito passivo e pela Prefeitura Municipal de Campinas são idênticos. Elaboramos um relatório contendo todas as notas fiscais de serviços emitidas pelo sujeito passivo, e anexamos ao Termo de Constatação de Ocorrência e Intimação Fiscal Nº 03. Neste relatório consta o valor da receita bruta apurada com base nas notas fiscais emitidas. Comparando o valor da receita bruta apurada com base nas notas fiscais emitidas e a receita bruta informada pelo sujeito passivo na DIPJ/2014, foi constatada omissão de receita bruta que foi demonstrada através de uma tabela contida no Termo de Constatação de Ocorrência e Intimação Fiscal Nº 03.

Na resposta ao Termo de Intimação Fiscal Nº 02 o fiscalizado afirma que: *"em relação ao item 4 e 5, a menção diz respeito a estrutura em que a base de cálculo é prevista na legislação lei 9.249/95, entendendo o contribuinte que tais valores não são receitas, até porque a atividade empresarial é regida pela lei 6.019/74, isto é, empresa de serviços temporários (intermediadoras de mão de obra, necessidade transitória do tomador).*

Segundo a legislação vigente, a empresa de trabalho temporário, ao contrário do que sustenta o fiscalizado, não é uma mera intermediária em um contrato de trabalho entre terceiros. É ela a verdadeira empregadora e deve possuir capacidade econômica para suportar os encargos salariais decorrentes. Os salários, cujos credores são os trabalhadores, têm como devedora a empresa de trabalho temporário, e não a tomadora. É o que esclarece o seguinte dispositivo do Decreto nº 73.841, de 1974:

(...)

*Art. 8º Cabe à empresa de trabalho temporário remunerar e assistir os trabalhadores temporários relativamente aos seus direitos, consignados nos artigos 17 a 20 deste Decreto.*

(...)

A legislação acima transcrita trata das relações de trabalho temporário, na empresa de prestação de serviços e nas respectivas tomadoras de serviços, define o que é considerado trabalho temporário e define como deve ser o contrato de trabalho entre a empresa de trabalho temporário e cada um de seus assalariados colocados à disposição de uma empresa tomadora ou cliente. A lei nº 6.019/74 não prevê nenhum tratamento tributário diferenciado para as empresas de trabalho temporário. Na verdade a citada lei não faz qualquer menção à forma de tributação das empresas de trabalho temporário.

O fiscalizado alega ainda que *"os valores discriminados em notas fiscais não podem ser qualificados como receita bruta para apuração da base de cálculo do IRPJ, mas sim mero ingressos transitórios que são repassados a terceiros, motivo pelo qual deve ser afastada a hipótese de omissão de receitas. Alega ainda que o seu entendimento "diz respeito a estrutura em que a base de cálculo é prevista na legislação lei 9.249/95".*

A lei nº 9.249/95 dispõe sobre o imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido. Na realidade os artigos 15 e 20 da lei nº 9.249/95 dispõem de maneira contrária ao entendimento do fiscalizado. Segue abaixo a transcrição dos dois artigos:

(...)

*Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a **receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977**, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995.*

(...)

*Art. 20. A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal ou trimestral a que se referem os arts. 2º, 25 e 27 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, corresponderá a 12% (doze por cento) sobre a **receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977**, auferida no período, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a 32% (trinta e dois por cento).*

(...)

Conforme descrito nos dois artigos acima, o conceito de receita bruta encontra-se definido no art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

(...)

*Art. 12. A receita bruta compreende:*

- I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;*
- II - o preço da prestação de serviços em geral;*
- III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e*
- IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.*

(...)

O conceito de receita bruta também está definido no art. 224 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), cuja matriz legal é o art. 31 da Lei nº 8.981/1995:

(...)

*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 nº 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 nº 8.981, de 1995, art. 31, parágrafo único).*

(...)

Da legislação transcrita acima podemos concluir que:

1. no caso das empresas optantes do lucro presumido, a base de cálculo do IRPJ será a receita bruta auferida mensalmente, sendo a receita bruta, no caso das empresas prestadoras de serviços, o preço da prestação de serviços em geral.
2. Não existe exceção para a regra acima prevista na legislação.

Não existindo na legislação em vigor previsão para dedução dos custos com salários e encargos, a receita bruta é o valor constante da fatura de prestação de serviços. No tocante às empresas cujo objeto social da atividade seja a prestação de serviço de fornecimento de mão de obra e terceirização em geral, em caráter temporário, o reembolso de despesas com pagamento de salários, benefícios e encargos sociais, previdenciários e trabalhistas dos respectivos empregados, não podem ser excluídos da receita bruta composta para fins de apuração da base de cálculo do imposto de renda pela sistemática do lucro presumido.

A discriminação efetivada nas notas fiscais de prestação de serviços em que são mencionadas as várias parcelas integrantes do preço total (salários, encargos previdenciários e taxa de administração) tem a mera finalidade de transparência entre as contratantes, em nada alterando o regime legalmente fixado.

Cientificado dos autos de infração, o Recorrente apresentou impugnação alegando, em apertada síntese:

- que sua atividade empresarial consiste no recrutamento, seleção e locação de mão de obra temporária, nos termos da Lei nº 6.019/74;

- que o valor da remuneração recebido pela Impugnante pelo trabalho de encontrar o adequado profissional para o tomador de serviços não envolve salários de empregado da Impugnante;

- que o valor contratado entre a Impugnante e o tomador de serviços é o do pagamento de taxa de administração de prestação de serviços, sendo imperioso concluir que os valores referentes ao pagamento dos salários e respectivos encargos sociais, que são repassados para as empresa tomadoras, não constituem receita da empresa de trabalho temporário, caracterizando-se como meras entradas, pertencentes a terceiros, e que transitam momentaneamente pela contabilidade da empresa, sem qualquer efeito patrimonial, não podendo ser considerados para fins de incidência tributária, seja na composição da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, seja na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, incidentes sobre o lucro;

- conforme é possível observar nos lançamento contábeis, os valores que ingressam na empresa Impugnante são lançados em conta transitória, fato não observado pela Fiscalização, tendo em vista que os valores recebidos dos tomadores de serviços, em sua maior parte, são repassados para pagamento de despesas com trabalhadores que não são empregados da Impugnante, nos termos da CLT e, desta forma, apenas a chamada taxa de administração corresponde à efetiva entrada de numerários no patrimônio da Impugnante e, conseqüentemente, valor de receita sujeita à tributação;

- ademais, a exigibilidade das contribuições sobre esses valores, em alíquotas elevadas, como é o caso atual da COFINS (3% no regime de lucro presumido), PIS (0,65% no regime de lucro presumido), IRPJ (25%) e CSLL (12%), aproximaria a tributação do confisco, a ponto de se tornar insuportável, ensejando a inviabilidade da atividade desempenhada pelas empresas de trabalho temporário;

- diante de tais comandos normativos, constata-se que na execução de suas atividades a empresa de trabalho temporário estabelece duas relações contratuais vinculadas, a saber: a) contrato firmado com a empresa tomadora do serviço e a empresa de trabalho temporário; b) contrato de trabalho por tempo determinado firmado entre a empresa de trabalho temporário e o trabalhador; pelo contrato “a” a empresa de trabalho temporário obriga-se a recrutar e a disponibilizar à empresa tomadora do serviço os trabalhadores temporários solicitados com as especificações requeridas e a remuneração previamente acertada e a tomadora de serviço, por sua vez, deve repassar à empresa de trabalho temporário as importâncias relativas aos salários e encargos sociais correspondentes, além de pagar a denominada taxa de administração, ou seja, a remuneração pela prestação de serviço de agenciamento de mão de obra; importante salientar que é imperiosa a passagem de valores a título de salários e encargos sociais/trabalhistas da empresa tomadora de serviços, para a empresa de trabalho temporário, tendo em vista o art. 4º da Lei nº 6.019/74, que atribui à empresa de trabalho temporário a responsabilidade pela remuneração e assistência dos trabalhadores (“por elas remunerados e assistidos”); na relação contratual “b” o trabalhador se compromete a prestar o serviço a uma determinada empresa tomadora de serviços da empresa de trabalho temporário, em troca de um salário previamente acertado entre o tomador de serviços e o trabalhador, efetuando-se sua remuneração por intermédio da empresa agenciadora, que lhe repassará os valores transferidos

pela empresa tomadora dos serviços para ela executados; assim sendo, da análise das relações contratuais “a” e “b”, constata-se que o vínculo entre a empresa de trabalho temporário e o trabalhador está intrinsecamente ligado ao vínculo entre a empresa tomadora de serviço e a empresa agenciadora de mão de obra, concluindo-se, pelo acima exposto, que as empresas tomadoras de serviço da Impugnante são as efetivas responsáveis pelo trabalhadores temporários e assumem todos os custos destes;

- dentro do regime de lucro presumido e considerando de quem são os custos, a receita bruta deve separar o que é de responsabilidade da Impugnante e o que é custo de terceiro, excluindo valores que apenas transitam pela contabilidade, de modo a tributar na empresa Impugnante somente o valor da taxa de administração.

- Por fim, em relação às penalidades, entende houve indevida cumulação das multas, já que analisando-se as redações do art. 57, caput, e inciso III, alínea “a” da MP 2.158-35/2001 e do art. 44, caput, e inciso I, da Lei nº 9.430/96 (reproduz os citados dispositivos legais), constata-se haver aplicação em duplicidade de multas sobre os mesmos fatos, pois, a multa do art. 57, III, da MP 2.158-35/2001 e a multa do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 referem-se a valores supostamente declarados de forma inexata pela Impugnante.

Em primeira instância, foi proferido o Acórdão n. 16-90.351 pela 18ª Turma da DRJ/SPO, julgando **improcedente a impugnação apresentada**:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2013 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.

Na sistemática do Lucro Presumido, a receita bruta das empresas que tenham por objetivo a prestação do serviço de locação de mão de obra, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ, é representada pela totalidade dos valores cobrados de seus clientes, incluindo os recebidos a título de pagamento de salários e encargos sociais dos trabalhadores temporários, sendo inadmissível, por falta de previsão legal, a pretensão de tributar apenas a parcela relativa à chamada “taxa de administração”.

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL, PIS/PASEP, COFINS.

Uma vez que os Autos de Infração relativos aos lançamentos reflexos devem seguir a mesma orientação decisória da exigência principal do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), há que se manter as bases de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS/PASEP).

ALEGAÇÃO DE CONFISCO E DA VIOLAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA AUTUAÇÃO.

Não pode ser inquinado pela alegação de confisco e de violação da capacidade contributiva o lançamento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica que atendeu aos preceitos legalmente estabelecidos e exigiu os tributos IRPJ/CSLL/PIS/COFINS resultantes da constatação de omissão de receitas, bem como impôs multa de ofício que apresentou como base de cálculo os correspondentes tributos apurados. No que tange, ainda, à invocação da figura do confisco e da violação da capacidade contributiva, refoge à competência da Autoridade Administrativa a apreciação e a decisão de questões que versem sobre a constitucionalidade de atos legais, salvo se já houver decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo.

**MULTA DE OFÍCIO DE 75% E MULTA ISOLADA PELA APRESENTAÇÃO DE INFORMAÇÕES INEXATAS. POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO SIMULTÂNEA.**

Incabível a impugnação em relação à simultaneidade na aplicação de multa de ofício de 75% por falta de declaração e da multa isolada pela apresentação de informações inexatas, na medida em que, além de terem sido lançadas em estrita observância da legislação que rege a matéria, referem-se a diferentes infrações apuradas e possuem bases de cálculo distintas.

**DOS EFEITOS DAS JURISPRUDÊNCIAS ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS** As decisões administrativas e as sentenças judiciais só produzem efeitos em relação às matérias e às partes envolvidas na lide, não se aplicando a terceiros, impondo-se, desta forma, não conhecer os julgados mencionados no desenvolvimento da impugnação, visto que a contribuinte não figura nas respectivas lides como parte interessada.

**Impugnação Improcedente**

**Crédito Tributário Mantido”**

A DRJ, em síntese, entendeu que *“não há disposição legal expressa que permita a exclusão da base de cálculo dos tributos lançados, dos valores repassados pela empresa a título de salários e respectivos encargos. Assim, a totalidade dos valores recebidos pela Contribuinte de seus clientes caracteriza-se como receita bruta de serviços, de que trata o art. 279 do Regulamento do Imposto de Renda, consubstanciado no Decreto nº 3.000/99, abaixo transcrito, e sobre ela se apura o lucro, na sistemática presumida.”*

Quanto ao cúmulo de penalidade, a DRJ entendeu que *“a multa de ofício de 75% foi aplicada em função da constatação de falta de declaração ou seja, em função da existência de omissão de receitas, enquanto a multa isolada teve como fundamento fático a existência da prestação de informações inexatas por parte da contribuinte em EFD Contribuições, ou seja, os fatos geradores das duas multas são distintos. Além disso, as duas multas apresentam alíquotas e bases de cálculo distintas: enquanto a multa de ofício de 75% teve como base de cálculo o tributo resultante das receitas omitidas, a multa isolada de 3% incidiu sobre o valor das transações*

*comerciais (Taxa de Administração) reconhecidas pela própria pessoa jurídica (Termo de Verificação Fiscal, à fl. 1.919)”.*

Ato seguinte, foi interposto Recurso Voluntário pelo Recorrente reiterando os argumentos da defesa, mas acrescenta ainda uma preliminar na qual alega a ocorrência de prescrição intercorrente em função do tempo de julgamento de sua impugnação em primeira instância.

Não foram apresentadas Contrarrazões pela PGFN.

Por fim, os autos vieram a esta Conselheira Relatora.

É o relatório do essencial.

## VOTO

Conselheira Andressa Paula Senna Lísias, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo, e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72.

De início, observo que uma parte do recurso não poderá ser conhecida.

Primeiramente, não podem ser conhecidos os argumentos quanto à violação aos princípios constitucionais da capacidade contributiva, proibição de confisco, e quanto à inconstitucionalidade de normas tributárias.

É o que consta da vedação imposta pelo art. 26-A do Decreto nº 70.235/72: “Art. 26-A. No 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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)”

E também pelo enunciado da **Súmula nº 2, CARF**: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

No mais, o Recurso praticamente reproduz o que já havia sido aduzido na defesa, acrescentando, como relatado, uma alegação de ocorrência de prescrição intercorrente.

Por se tratar de matéria de ordem pública (prescrição), compreendo que essa alegação poderá ser conhecida a qualquer tempo do processo. Assim, não incide nessa situação a hipótese de inovação recursal a ensejar o não conhecimento do recurso por preclusão.

A despeito disso, afasto a alegação de que teria ocorrido a prescrição intercorrente, pois referido instituto não é aplicável ao processo administrativo.

Inclusive esse assunto já foi até mesmo sumulado no âmbito deste Tribunal Administrativo:

**Súmula CARF nº 11:** *Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.*

Ultrapassado isso, quanto ao mérito, o Recorrente reitera que, na qualidade de agenciador e locador de mão de obra temporário, seu faturamento seria apenas a taxa de administração e que os valores relativos à remuneração e aos encargos trabalhistas dos terceiros apenas transitariam por sua contabilidade, sendo meros repasses, e não receita.

Primeiramente, o lançamento tomou por base a NF de serviços, que é o preço do serviço prestado. O que o contribuinte alega é que esse valor “cheio” não poderia ser tributado, porque nele estariam incluídos a remuneração e os encargos trabalhistas dos obreiros, que, por sua vez, não comporiam a receita própria da empresa, já que são transferidos aos terceiros. Cita o entendimento do Supremo Tribunal Federal no RE 380.840 que definiu o alcance do conceito de “faturamento”.

No entanto, a jurisprudência deste E. CARF, ao interpretar os art. 25 da Lei nº 9.430/1996 e art. 31 da Lei nº 8.981/1955, já é bastante consolidada no sentido de que tais montantes integram a base de cálculo tributável para fins de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, no regime de lucro presumido. Concordo com tal posicionamento, ressaltando que, em relação ao PIS/COFINS, o STJ já pacificou o tema até mesmo em sede de precedente vinculante (Recurso Repetitivo – Tema Repetitivo n. 279):

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2009, 2010 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. CSLL. PIS. COFINS. APURAÇÃO REFLEXA. MESMA DECISÃO. O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele

compartilham o mesmo fundamento factual e para os quais não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.”

(AC 1302-006.475 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, sessão de 20 de junho de 2023, Rel. Paulo Henrique Silva Figueiredo)

“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.”**

(AC 1003-004.517 – 1ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA, sessão de 12 de dezembro de 2025, Rel. Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic)

O voto da Relatora do AC 1003-004.517 destaca os seguintes fundamentos, que ora incorporo aqui como razões de decidir:

**“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 positivos<sup>1</sup> 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.**

[...]

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 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”.

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 mandatória:**

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

Nestes termos, cumpre ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo inc. I, § 12º do Art. 114 do novo Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023):

“Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

§ 1º O relator deverá formalizar o acórdão no prazo de quinze dias, contado da movimentação dos autos para essa atividade. (...)

**§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:**

**I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e**

**II - referência a súmula do CARF, devendo identificar seu número e os fundamentos determinantes e demonstrar que o caso sob julgamento a eles se ajusta.”**

Da análise do presente processo, entendo ser plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que não inova nas suas razões já apresentadas em sede de Impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Assim, desde já proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos em relação às matérias ora controversas com exceção apenas ao cúmulo de multas que tratarei a seguir, considerando-se como se aqui transcrito integralmente o voto da decisão recorrida:

24.

A tomadora é devedora do preço do serviço em prol da empresa de trabalho temporário. Eventual reclamatória trabalhista dirige-se à empresa de trabalho temporário, independentemente de a tomadora ter ou não honrado o preço do serviço ajustado (art. 19 da Lei nº 6.019 de 1974).

25.

Os salários e demais valores recebidos da tomadora de mão de obra são valores que compõem o preço do serviço prestado, não merecendo acolhida o pleito da Impugnante, no sentido de que o conceito de receita aproxime-se do de lucro, excluindo-se alguns custos.

26.

Muito embora a análise dos efeitos das jurisprudências administrativas e judiciais será objeto de tópico específico, mister se faz observar que a Solução de Consulta nº 198/98, da Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF/ 7ª Região, cuja ementa foi reproduzida pela Impugnante no sentido de combater a autuação em tela, só é válida para as partes envolvidas, que sequer foram mencionadas pela Recorrente, não possuindo, portanto efeito vinculante. No que tange ao Recurso Especial nº 827.194-SC, cuja ementa do acórdão exarado pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça- STJ foi transcrita pela Impugnante, os documentos de fls. 2.081 a 2.114, noticiam que a Fazenda Nacional apresentou embargos de divergência contra a referida decisão, com o objetivo de uniformizar a jurisprudência da Primeira Seção no tocante à incidência de contribuição social sobre o faturamento das empresas locadoras de mão de obra, tendo sido esses embargos conhecidos e providos, no sentido do entendimento de que a base de cálculo de contribuições sociais compõe-se da totalidade de receitas auferidas por empresas prestadoras de serviços de locação de mão de obra temporária.

27.

Há que se frisar que, tanto sob o aspecto econômico, quanto sob o aspecto jurídico, receita e lucro são realidades distintas. Como receita, entende-se a percepção de valores na consecução de certa atividade. Já o conceito de lucro

pode ser entendido como o resultado líquido, positivo, resultante desta mesma operação, ou seja, é o resultado algébrico do confronto entre receitas e custos/despesas.

28.

Cabe, então, aos contribuintes, excetuados os casos em que a lei impõe adoção obrigatória ao Lucro Real, a escolha da forma de mensuração da base de cálculo do IRPJ, da CSLL, da COFINS e do PIS/PASEP, que melhor convier a seus interesses, alertando-se que o regime do Lucro Real sempre será possível e permitido a todas as empresas.

29.

Com certeza, o Lucro Real exprime o mais completo modelo de aferição dos resultados das pessoas jurídicas, justamente pela presença integral da contabilidade, ciência que regula e normatiza os registros da empresa, onde se contrapõem as receitas à totalidade dos custos e despesas efetivas e incorridas da companhia, além de outras operações que afetem o patrimônio da pessoa jurídica.

30.

Quando a empresa mantém contabilidade e opta pela tributação pelo Lucro Real, os valores relativos a salários, encargos sociais e benefícios, a que alude a Impugnante, por se constituírem em receita e, ao mesmo tempo, custos e despesas, acabam, via de regra, por não afetar a base impositiva do IRPJ, da CSLL, da COFINS e do PIS/PASEP, posto que se contrapõem.

31.

Por outro lado, pelo fato do Lucro Presumido constituir regime mais simplificado e que dispensa a escrituração completa, bastando a existência de Livro Caixa (obviamente escriturado de forma correta e completa - art. 527, parágrafo único do RIR/99), impõe-se a aceitação, pela Contribuinte, de percentuais previamente fixados e que incidirão sobre a receita bruta da empresa, para determinação do “lucro” (por presunção, no caso) sobre o qual incidirá a tributação do IRPJ, da CSLL, da COFINS e do PIS/PASEP.

32.

Vale dizer que, ao optar pelo regime do Lucro Presumido, a pessoa jurídica aceita tacitamente que seu “lucro”, para fins de tributação, terá uma base fixada por lei e poderá não ser (geralmente não é) a base “efetiva”, que seria obtida caso possuísse escrituração de acordo com as normas contábeis e adotasse a sistemática do “Lucro Real”.

33.

Em se tratando, no caso em análise, de Lucro Presumido, não se leva em conta os efetivos custos e despesas da empresa, mas apenas os presume, através de

coeficientes elencados na lei, que, por sua vez, são aplicados sobre a receita bruta auferida pela empresa.

34.

Neste contexto, importante se fazer uma observação: não há disposição legal expressa que permita a exclusão da base de cálculo dos tributos lançados, dos valores repassados pela empresa a título de salários e respectivos encargos.

35.

Assim, a totalidade dos valores recebidos pela Contribuinte de seus clientes caracteriza-se como receita bruta de serviços, de que trata o art. 279 do Regulamento do Imposto de Renda, consubstanciado no Decreto nº 3.000/99, abaixo transcrito, e sobre ela se apura o lucro, na sistemática presumida. RIR/99 "Art. 279. 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 nº 4.506, de 1964, art. 44, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12)". (grifo nosso)

36.

Portanto, o valor total contratado com a tomadora da mão de obra é o preço do serviço prestado e, como tal, integra a receita bruta/faturamento da Contribuinte. Observe-se que, na determinação da receita bruta pela Fiscalização, nos presentes Autos de Infração, foram consideradas as notas fiscais de serviços emitidas pela defendente, conforme Termo de Verificação fiscal, às fls. 1.906 a 1.921.

[...]

38.

Logo, está patente que, como optante pela tributação pelo regime do lucro presumido, a Contribuinte, empresa prestadora de serviços de locação de mão de obra temporária, não pode excluir da base de cálculo os valores recebidos 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, como bem ponderou o Ministro Mauro Campbell no julgamento do Ag 1105816/PR: "Não é possível para a empresa alegar em juízo que é optante pelo lucro presumido para em seguida exigir as benesses a que teria direito no regime de lucro real, mesclando os regimes de apuração".

39.

Aludidos valores recebidos pela Contribuinte, a título de pagamento de salários e encargos sociais dos trabalhadores temporários, integram a receita bruta, ponto de partida para a determinação do Lucro Presumido sobre o qual incide o IRPJ e da base de cálculo da CSLL, como também integram a base de cálculo do PIS e da COFINS.

(...)

41.

Logo, a aplicação do percentual para se chegar ao lucro presumido deve ser efetuada sobre montante que abrange todos os valores recebidos pela empresa prestadora de serviços de locação de mão de obra temporária (regida pela Lei nº 6.019/1974 e pelo Decreto nº 73.841/1974), inclusive os recebidos a título de pagamento de salários e encargos sociais dos trabalhadores temporários.”

Logo, entendo ser correta a posição adotada, pelo que mantendo o acórdão da DRJ quanto ao mérito por seus próprios fundamentos, com exceção apenas, como dito, ao que foi decidido em relação às multas impostas de forma cumulativa.

Pois, em relação a esse fundamento, voto por reformar parte da decisão da DRJ, por discordar da concomitância de multas. Explico.

Neste caso, foi imposta a multa de ofício de 75% nos lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, com base no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1.996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07, como constou nos autos de infração:

**Multas Passíveis de Redução**

Fatos Geradores entre 01/01/2013 e 31/12/2013:

75,00% Art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07

**Lei nº 9.430/1.996:**

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007):

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, **de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)**

Em paralelo, também foi imposta uma multa isolada em virtude da inexatidão de informações na obrigação acessória (EFC-Contribuições):

**DEMAIS INFRAÇÕES À LEGISLAÇÃO DOS IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES**  
**INFRAÇÃO: APRESENTAÇÃO DE EFD-CONTRIBUIÇÕES COM INFORMAÇÕES INEXATAS,**  
**INCOMPLETAS OU OMITIDAS**

O sujeito passivo apresentou com informações inexatas, incompletas ou omitidas a Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/99, ensejando na aplicação de multa no valor total de R\$ 15.626,33 (quinze mil seiscentos e vinte e seis reais e trinta e três centavos), conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo.

| <b>Fato Gerador</b> | <b>Multa</b> |
|---------------------|--------------|
| 31/10/2013          | 7.454,19     |
| 30/11/2013          | 8.172,14     |

**Enquadramento Legal**

Fatos geradores ocorridos entre 31/10/2013 e 30/11/2013:

Art. 57, inciso III, alínea a, da Medida Provisória nº 2.158-35/01, com redação dada pela Lei nº 12.873/13.

**Medida Provisória nº 2.158-35/2001:**

“Art. 57. O sujeito passivo que deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que as cumprir com incorreções ou omissões será intimado para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos relativos a elas nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

**III - por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas:** (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

a) 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, **no caso de informação omitida, inexata ou incompleta;**” (Incluída pela Lei nº 12.873, de 2013)

A cumulação é indevida e deve ser afastada, pois a conduta infratora alvejada pelo art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1.996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07 já é **declaração inexata**. Assim, enquadrar essa mesma conduta na capitulação legal do Art. 57, inciso III, alínea a, da Medida Provisória nº 2.158-35/01, com redação dada pela Lei nº 12.873/13 representa dupla penalidade.

Além de que foi essa mesma inexatidão que gerou a exigência dos tributos lançados, o que confirma a sobreposição a que devemos afastar.

Todas as condutas punidas decorrem de uma mesma infração, que culminou com a imputação da multa de ofício, de maneira que admitir a aplicação simultânea da multa de ofício e a multa isolada resultaria em *bis in idem*. A mesma conduta imputada ao contribuinte (“receita de

prestação de serviços escriturada e não declarada”) foi causa também da obrigação acessória inexata/incompleta.

Nessa linha, cito:

“Assunto: Obrigações Acessórias Exercício: 2016, 2017 MULTA REGULAMENTAR. ENTREGA DE ECF COM INFORMAÇÕES OMITIDAS. NÃO CABIMENTO QUANDO ESTA MESMA OMISSÃO MOTIVOU O LANÇAMENTO DE OFÍCIO DE TRIBUTOS.

Informação inexata, incompleta ou omitida em Escrituração Contábil Fiscal – ECF, que se preste a reduzir a base de cálculo dos tributos apurados a partir daquela escrituração, ensejando seu lançamento de ofício com aplicação da(s) penalidade(s) prevista(s) no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não se sujeita à penalidade prevista no art. 57, inciso III, alínea “a”, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, com a redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013.”

(AC 1004-000.315 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA, sessão de 27 de novembro de 2025, Rel. Luis Henrique Marotti Toselli, Redatora Edeli Pereira Bessa)

Além de que, vem vistas as coisas, não houve declaração omissa ou inexata. Não se poderia exigir conduta diferente do contribuinte, que agiu de boa-fé conforme a interpretação que fez da legislação aplicável.

Assim, quanto às multas, voto por cancelar a multa isolada derivada do art. 57, inciso III, alínea a, da Medida Provisória nº 2.158-35/01.

Logo, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

### **Conclusão:**

Ante o exposto, voto por não conhecer a parte do recurso voluntário relativa às alegações de inconstitucionalidade das normas, e, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para cancelar a multa isolada imposta com base no art. 57, inciso III, alínea a, da Medida Provisória nº 2.158-35/01.

*Assinado Digitalmente*

**Andressa Paula Senna Lísias**

ACÓRDÃO 1401-007.825 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 13896.721469/2017-47

DOCUMENTO VALIDADO