



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16095.720176/2011-71
ACÓRDÃO	1101-001.563 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de maio de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JATO SERVICOS TEMPORARIOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

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

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

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

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 do Relator.

Sala de Sessões, em 23 de maio de 2025.

Assinado Digitalmente

Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho – Relator

Assinado Digitalmente

Efigenio de Freitas Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Edmilson Borges Gomes, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Ricardo Henrique Magalhaes de Oliveira, Efigenio de Freitas Junior (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (e-fls. 369-382) interposto contra acórdão da 7ª Turma da DRJ/RPO (e-fls. 347-358) que julgou improcedente impugnação (e-fls. 206-216) apresentada contra autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, relativos ao ano-calendário 2008.

Os principais fatos narrados no Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 100-172) são os seguintes:

1.8.1- Divergência entre os valores declarados pela empresa, e os apurados pelos totais das Receitas de Serviços que constam das Notas Fiscais - Fatura de Serviços, do número 13264 ao 14770 do ano-calendário 2008, apresentadas pela empresa, que constam relacionadas no Anexo ao presente Termo de Constatação Fiscal nº 0001, com 58 páginas, todas rubricadas.

1.8.2- No Anexo constam relacionados: o número da nota fiscal, a data da emissão, nome do cliente, o valor total bruto da nota fiscal; a somatória dos reembolsos de Vale Refeição, Diferença de Salário, Encargos Fiscais, Vale Transporte, Abono Cesta Básica, Exame Médico, Alimentação, Ajuda de Custo, Pagamento Diversos, Vale, Teste Admisional, e Repasses de Camisa e de Empréstimo; o total da receita de serviços por nota fiscal, que é a somatória das colunas Valor Total Bruto e Reembolsos e Repasses; e as retenções na fonte para o IRRF; e de 4,65% referente a COF1NS, PIS e CSLL.

(...)

1.10- Portanto, lavramos os Autos de Infrações para cobrar o Imposto e as Contribuições incidentes sobre os totais das Receitas de Serviço que constam das notas fiscais, ou seja, a receita bruta auferida no ano-calendário 2008.

1.10.1- Do imposto e das contribuições apurados foram compensados os valores declarados na DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais, e as Retenções na fonte que constam das notas fiscais apresentadas

Em sua impugnação (e-fls. 206-216), aduz o contribuinte, em síntese, que a fiscalização considerou o valor nominal das notas fiscais, “incluindo o repasse dos salários e encargos e outros haveres que não são ganhos, portanto, não entram em sua esfera de disponibilidade à título de faturamento”. Aponta violação de princípios constitucionais.

A DRJ proferiu decisão que restou a seguir ementada (e-fls. 347-358):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2008 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).

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO.

É competência atribuída, em caráter privativo, ao Poder Judiciário pela Constituição Federal, manifestar-se sobre a constitucionalidade das leis, cabendo à esfera administrativa zelar pelo seu cumprimento.

TRIBUTO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. VINCULAÇÃO À LEGISLAÇÃO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicá-la nos moldes da legislação que a instituiu.

Irresignada, a Recorrente interpõe recurso voluntário (e-fls. 369-382) em que reitera os argumentos apresentados na impugnação de que “*o seu rendimento é o preço do serviço cobrado sendo este valor auferido a título de ganho e que entra na sua esfera de disponibilidade para custeio e manutenção de sua atividade econômica e sua subsistência*”.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Cuida-se de lançamento de ofício no qual o agente autuante apurou a receita bruta da pessoa jurídica através do somatório do valor constante das notas fiscais emitidas e apresentadas pela própria empresa no curso de fiscalização.

A insurgência da Recorrente contra o lançamento reside, então, na forma de quantificação da receita bruta de sua atividade, para fins de apuração do lucro presumido.

Defende, em síntese, que – em se tratando de pessoa jurídica dedicada à atividade de intermediação de mão de obra - não poderia a fiscalização ter considerado o valor total da nota, uma vez que este englobaria valores alheios ao seu “faturamento” ou ao seu “verdadeiro ganho”. Assim o afirma em seu recurso:

Após o fechamento do mês conforme são apurados todos os gastos feitos por conta e ordem do tomador de serviços, incluídos nestes a folha de pagamento e demais encargos sociais como contribuições previdenciárias e fundiárias, vale transporte, vale refeição e tudo o mais decorrente da relação de trabalho entre o tomador de serviço temporário e seus funcionários temporários, cuja a responsabilidade de pagamento é transferida por força de lei a contribuinte, são todos relacionados e cobrados em títulos próprios na nota fiscal fatura acrescidos da taxa de administração de serviços de seleção e agenciamento de mão-de-obra, que varia entre 5% a 15%, sobre o total da especificado na Nota Fiscal, têm-se que o seu RENDIMENTO é o PREÇO DO SERVIÇO COBRADO SENDO ESTE VALOR AUFERIDO À TITULO DE GANHO E QUE ENTRA NA SUA ESFERA DE DISPONIBILIDADE PARA CUSTEIO E MANUTENÇÃO DE SUA ATIVIDADE ECONÔMICA E SUA SUBSISTÊNCIA.

Com a devida vênia, deixou a autoridade fiscal de observar corretamente o que vem a ser a atividade econômica da contribuinte, conforme já explanado a recorrente é pessoa jurídica de seleção e agenciamento de mão-de-obra, o que não se confunde com empresas de terceirização. A atividade real da contribuinte, consiste na simples intermediação e colocação de trabalhadores junto as empresas clientes, ou seja, em nenhum momento a atividade da recorrente é colocação de pessoal para aferimento de receita, como quer fazer crer o agente fiscal, o que caracterizaria terceirização de mão-de-obra, não sendo o caso em tela.

(...)

Com efeito, no caso em tela o I. Fiscal está considerando o valor nominal constante na NOTA FISCAL, incluindo o REPASSE DOS SALÁRIOS E ENCARGOS. Ora como tributar os salários dos empregados, bem como os valores correspondentes aos demais encargos, se estes não entram na esfera de disponibilidade da recorrente e não lhe pertencem à nenhum título, além de configurar bitributação tal entendimento se afigura totalmente incompatível com os mínimos princípios do direito e da ordem tributária.

Não há como chegar à conclusão diversa da que chegou a DRJ, pela improcedência das alegações da Recorrente.

Em primeiro lugar, note-se que não é competente este Conselho para apreciação da matéria sob a ótica constitucional, como pretende a Recorrente. Nesse sentido é a Sumula nº 2 do CARF, a dispor que “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária”. Assim, não há como acolher os argumentos de que violação a princípios constitucionais ou materialidade tributária constitucional.

Superada essa ressalva, há de se observar que a Recorrente é pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido; à sua escolha, diga-se de passagem. Portanto, a apuração do tributo devido, nessa modalidade, decorre da aplicação de percentuais estabelecidos em lei sobre o valor da receita bruta. Trata-se de previsão expressa do RIR/99 que encontra guarida na Lei 9.249/1995, cujos termos dos dispositivos então vigentes eram os seguintes:

RIR/99:

Art. 518. A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o § 7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo

Lei 9.249/1995:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

A apuração da receita bruta, por sua vez, igualmente encontra previsão legal expressa. O artigo 224 do RIR/99, vigente à época dos fatos, dispõe que a receita bruta dos serviços compreende o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia, dispositivo que reproduz o então vigente art. 31 da Lei 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).

Lei 8.981/1995:

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. (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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.

Como se nota, não há previsão de exclusão de qualquer valor da receita bruta, com exceção daqueles expressamente ali mencionados (“vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não-cumulativos cobrados destacadamente do comprador”).

Portanto, significa dizer que a receita bruta da Recorrente engloba necessariamente tudo aquilo que ela recebe de seu cliente em decorrência do serviço que presta, não existindo fundamento legal para que se excluam parcelas relativas ao custo dos salários, encargos

trabalhistas ou setoriais ou quaisquer outros valores que, em realidade, correspondem aos custos e despesas da Recorrente.

Nesse sentido, como bem observou a DRJ, a argumentação da Recorrente denota uma confusão entre os conceitos de receita e lucro, assim como quanto às distinções entre o lucro real e lucro presumido:

Neste contexto, há que se fazer duas observações: a primeira, é que não há disposição legal expressa que permita a exclusão desses valores tidos como repassados; a segunda observação é que a relação jurídica que se estabelece nos contratos de prestação de serviços vincula a contribuinte e os tomadores de serviço, mas não o Fisco, pois, nos termos do art. 123 do Código Tributário Nacional (CTN), as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias

(...)

Os salários e demais valores recebidos da tomadora de mão-de-obra são valores que compõem o preço do serviço prestado, assim como o custo de uma mercadoria é parcela significativa do preço de venda desta. Quer o contribuinte que o conceito de receita aproxime-se do de lucro, excluindo-se alguns custos, o que não merece acolhida.

Não se perca de mente, tanto sob o aspecto econômico como sob o aspecto jurídico receita e lucro são realidades distintas. A primeira significa valores obtidos por alguém na consecução de certa atividade. Já o segundo, significa o resultado líquido, positivo, consequente desta mesma operação; é o resultado algébrico do confronto entre [receitas -(custos + despesas)].

Se determinada pessoa adquire um bem e, por contingências quaisquer, o revende por valor inferior, não obterá lucro, mas, ainda sim, terá receita.

(...)

Em outras palavras, 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”.

Como bem coloca a DRJ, não há que se falar em excluir da receita bruta do lucro presumido os valores que compõem custos e despesas da Recorrente. Por óbvio, é natural que o lucro presumido não corresponda ao lucro líquido que teria sido apurado. Quisera a Recorrente tributar o seu lucro “efetivo” (ou o mais próximo disso, nos termos da Lei), optasse pelo lucro real.

Cumpre observar, ainda, que mesmo tomada em conta a jurisprudência dos Tribunais Superiores a respeito da base de cálculo para fins das contribuições para o PIS e COFINS, não assiste razão à Recorrente. O STJ, em sede de recurso repetitivo (e, portanto, vinculando este

Conselho), já consignou no REsp 1.141.065/SC, especificamente sobre a atividade da Recorrente, que os valores dos salários e encargos trabalhistas compõem a base de cálculo das contribuições:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DESTINADAS AO CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. "FATURAMENTO" E "RECEITA BRUTA". LEIS COMPLEMENTARES 7/70 E 70/91 E LEIS ORDINÁRIAS 9.718/98, 10.637/02 E 10.833/03. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO QUE OBSERVA REGIMES NORMATIVOS DIVERSOS. **EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO DE LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA (LEI 6.019/74). VALORES DESTINADOS AO PAGAMENTO DE SALÁRIOS E DEMAIS ENCARGOS TRABALHISTAS DOS TRABALHADORES TEMPORÁRIOS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO.**

1. A base de cálculo do PIS e da COFINS, independentemente do regime normativo aplicável (Leis Complementares 7/70 e 70/91 ou Leis ordinárias 10.637/2002 e 10.833/2003), abrange os valores recebidos pelas empresas prestadoras de serviços de locação de mão-de-obra temporária (regidas pela Lei 6.019/74 e pelo Decreto 73.841/74), a título de pagamento de salários e encargos sociais dos trabalhadores temporários.

Não à toa, este Conselho tem ampla jurisprudência a rechaçar a pretensão da Recorrente, da qual destaco os seguintes precedentes:

OMISSÃO DE RECEITA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

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

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

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

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

(CARF – Acórdão nº 1301002.623 – 20/09/2017)

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 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.

(Acórdão nº 1302-006.475 – 20/06/2023)

Assim, não há razão para reforma da decisão recorrida.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho