



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

Processo nº 10380.002747/2007-11
Recurso nº 255.686 Voluntário
Acórdão nº 3401-00.939 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de agosto de 2010
Matéria COFINS. FORNECEDORA DE MÃO-DE-OBRA. REEMBOLSO DE DESPESAS.
Recorrente NACIONAL EMPREENDIMENTOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/02/2003 a 31/12/2004

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA DE COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DO JUDICIÁRIO. SÚMULA CARF Nº 2.

Nos termos da Súmula CARF nº 2, de 2009, este Conselho Administrativo não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/02/2003 a 31/12/2004

BASE DE CÁLCULO. EMPRESA DE TRABALHADOR TEMPORÁRIO. VALORES RELATIVOS AO CUSTO COM MÃO-DE-OBRA. NÃO-EXCLUSÃO.

Nas empresas de trabalho temporário, fornecedoras de mão-de-obra, as despesas com pessoal não podem ser excluídas da base de cálculo da COFINS, sendo o faturamento dado pela soma dos valores totais das faturas/notas fiscais de serviços emitidas por essas empresas.

NOTA FISCAL/FATURA. PREÇO DOS SERVIÇOS PRESTADOS.

A nota fiscal/fatura representa o valor dos serviços prestados pelo emitente ao seu destinatário, no valor da importância total nela consignada.

CONTRATOS DE SERVIÇOS FIRMADOS ANTES DA LEI Nº 10.833. REGIME CUMULATIVO. EXIGÊNCIA DE PREÇO DETERMINADO.

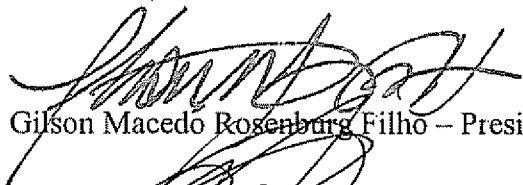
Somente continuam sujeitos ao regime cumulativo da COFINS após fevereiro de 2004, quando introduzida a não-cumulatividade para essa Contribuição, os contratos de serviços firmados antes de 31 de outubro de 2003 a preço

determinado, como exigido pelos arts. 10, XI, "b" e "c", da Lei nº 10.833/2003, e 109 da Lei nº 11.196/2005.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso na parte em que argúi inconstitucionalidade, e na parte conhecida, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.



Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente



Emanuel Carlos Dantas de Assis - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas, Jean Cleuter Simões Mendonça, Odassi Guerzoni Filho, Ângela Sartori (Suplente), Raquel Mota Brandão Minatel (Suplente) e Gilson Macedo Rosenberg Filho.

Relatório

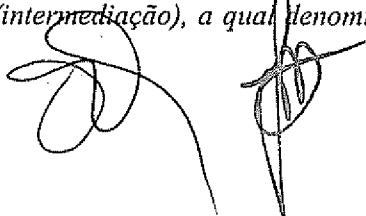
O processo trata de auto de infração relativo à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), cujos valores principais foram acompanhados de juros de mora e multa de ofício no percentual de 75%.

Por bem resumir o que consta dos autos até então, reproduzo o relatório da primeira instância:

Na Descrição dos Fatos de lis. 05/07 aduz o autuante, que, "... foram constatadas divergências entre os valores declarados em DCTF e/ou pagos pelo contribuinte e os valores devidos da COFINS apurados por esta fiscalização a partir do montante das receitas mensais da prestação de serviços constantes de seus assentamentos contábeis..."

Ressalta, o autuante, que, "... o contribuinte apurou e recolheu os valores da COFINS relativa ao período de fevereiro a dezembro/2004 no regime de incidência cumulativa, embora não tenha logrado comprovar que suas receitas ou parte delas estivessem sujeitas a esse regime".

Inconformado com a exigência apresentou o contribuinte a impugnação de fls. 208/228, mediante a qual aduz que presta serviços de locação de mão-de-obra especializada sendo que as notas fiscais por ela emitidas são compostas das seguintes verbas: (i) remuneração dos trabalhadores; (ii) encargos sociais e trabalhistas incidentes sobre as remunerações dos trabalhadores; (iii) reembolso de despesas; (iv) valor cobrado pela prestação de serviços (intermediação), a qual denomina-se



Taxa de Administração ou Administrativa, popularmente conhecida como Comissão.

Dessarte, a receita bruta da Impugnante não pode ser calculada pelo simples somatório dos valores brutos de suas notas fiscais, sob pena de se estar incluindo valores que sequer pertencem à empresa, e sim aos trabalhadores e ao próprio fisco, e os valores que não são decorrentes da efetiva prestação de serviços, mas sim apenas a recomposição de seu patrimônio por ter suportado algumas despesas.

A exigência dos tributos federais sobre o somatório dos valores brutos das notas fiscais emitidas pela Impugnante fere os princípios básicos que norteiam o Direito Tributário, e que são assegurados constitucionalmente, tais como o da capacidade contributiva, da isonomia, da legalidade, da vedação ao confisco e o da repartição de competência tributária.

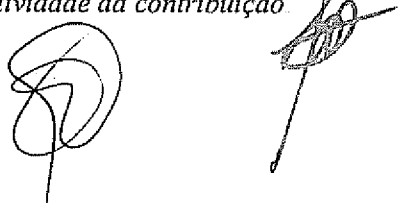
O reembolso de despesas, as remunerações dos trabalhadores e os encargos sociais não devem ser tomados como "prestação de serviços". O primeiro, pelo fato da empresa-agenciadora apenas está sendo restituída de uma despesa, e nos demais casos, por agir como mera intermediadora desses valores que são devidos aos trabalhadores e aos respectivos órgãos arrecadadores, não devendo integrar a base de cálculo da Cofins, por não constituírem serviços prestados pelas agenciadoras de mão-de-obra. O procedimento adotado pela Impugnante não está fundado apenas no costume, mas também nas próprias normas internas da Receita Federal, qual seja, a Instrução Normativa nº 306/2003

A base de cálculo da Cofins deve se restringir, tão-somente, ao valor da taxa administrativa/comissão auferida pela intermediação dos trabalhadores à empresa tomadora dos serviços da Impugnante, e não àquela adotada pela fiscalização que tributou os valores brutos das notas fiscais emitidas.

Observa-se que a incidência dos tributos federais pela forma que foi imposta, fere o art. 9º do Decreto-lei nº 406/68, que trata da base de cálculo do ISS, porque o conceito de receita para fins de tributação deve ser extraído do referido dispositivo legal.

Assim, é claro e evidente que a Impugnante, por agenciar mão-de-obra, deve ser tributada apenas sobre a sua receita de prestação de serviços, ou seja, a "taxa de agenciamento", pois é essa a parcela que condiz verdadeiramente com o conceito de serviço, conforme já decidiu o STJ em relação à tributação do ISS a exemplo da ementa transcrita às fls. 213.

Também, a Cofins de todo o período autuado deveria ser recolhida sob a forma cumulativa com alíquota de 3%, tendo em vista que seus contratos de prestação de serviços se reportam a data anterior a promulgação da Lei nº 10.833, de 2003, que instituiu a não-cumulatividade da contribuição.



A Impugnante sempre manteve, e continua mantendo, diversos contratos firmados com Órgãos Públicos, os quais se submetem aos ditames da Lei nº 8.666, de 1993.

Nestas condições, a Impugnante estava obrigada a proceder com o recolhimento da Cofins mediante a aplicação da alíquota de 3% incidente sobre a receita bruta decorrente dos serviços prestados aos órgãos públicos.

Acontece que, diversos desses seus contratos foram firmados antes do advento da Lei nº 10.833, de 2003, o que faz com que permaneçam sujeitos à incidência da Cofins cumulativa, conforme se depreende do art. 10, inciso VII da citada lei.

Por outro lado, a aplicação de multa no percentual de 75% configura uma prática confiscatória.

A 4ª Turma da DRJ manteve integral o lançamento, nos termos do Acórdão de fls. 230/247.

No recurso voluntário, tempestivo, a contribuinte insiste na improcedência da autuação, repisando as alegações da impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Emanuel Carlos Dantas de Assis, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos do Processo Administrativo Fiscal, pelo que conheço, exceto no que argúi inconstitucionalidades.

Não devem ser conhecidas as arguições de suposto caráter confiscatório da multa de ofício aplicada e de ofensa a outros dispositivos constitucionais (a Recorrente menciona, além da vedação ao confisco, os princípios da legalidade e da tipicidade) por constituírem matéria que somente o Poder Judiciário é competente para julgar, consoante a Constituição Federal, arts. 97 e 102, I, “a”, III e §§ 1º e 2º deste último. Neste sentido, inclusive, a Súmula CARF nº 2, constante da consolidação realizada conforme a Portaria CARF nº 106, de 21/12/2009, segundo a qual “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Quanto à parte conhecida, diz respeito à base de cálculo da COFINS nos contratos de fornecimento de mão-de-obra, levando-se em conta que a contribuinte está submetida ao regime não-cumulativo da Contribuição. A autuação contempla períodos anteriores e posteriores à Lei nº 10.833/2003, que introduziu esse regime para a COFINS a partir de fevereiro de 2004, e por isto o litígio envolve também uma questão específica, relativa à alíquota a ser aplicada a contratos firmados antes, em relação aos quais a Recorrente defende seja aplicado o percentual de 3%, próprio do regime cumulativo, em vez dos 7,6% que vigoram desde fevereiro de 2004, na não-cumulatividade.

Defende a contribuinte que a base de cálculo COFINS deve se restringir ao valor da taxa administrativa (ou comissão), excluindo-se do preço do serviço constante das notas fiscais as seguintes parcelas: reembolso de despesas (valores de vale-transporte, ticket-

refeição, cestas básicas etc, segundo a peça recursal); remunerações dos trabalhadores; e encargos sociais e trabalhistas incidentes sobre a remuneração.

Por interpretar que o faturamento é dado pela soma das faturas/notas fiscais emitidas, sem exclusão das despesas com pessoal, julgo sem reparos a decisão recorrida, ressaltando que após a Lei nº 10.833/2003, sob o regime não-cumulativo, a base de cálculo permaneceu a mesma, na atividade da Recorrente. Os dispêndios que a contribuinte pretende excluir nada mais são do que custos de sua atividade.

Os valores em questão são custos ou despesas próprios da atividade da Recorrente, que a esse título são dedutíveis do Imposto da Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), mas não da COFINS. Sobre tal dedução, não aplicável à COFINS, menciono o seguinte acórdão (negrito acrescentado):

*Número do Recurso: 131969
Câmara: SÉTIMA CÂMARA
Número do Processo: 10980.009744/00-11
Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO
Matéria: IRPJ E OUTROS
Recorrente: KEEPER TRABALHO TEMPORÁRIO LTDA.
Recorrida/Interessado: 1ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR
Data da Sessão: 16/10/2003 00:00:00
Relator: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz
Decisão: Acórdão 107-07388
Resultado: NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE
Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso.
Ementa: IRPJ – LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA – TRIBUTAÇÃO. Improcede a alegação de que o valor a ser submetido à tributação seria apenas a parcela correspondente à taxa de administração percebida pela intermediação no fornecimento da mão-de-obra demandada em caráter temporário, devendo compor a base impositiva o montante recebido da locatária, apropriando-se os custos respectivos, se for o caso, de conformidade com a legislação do tributo.*

Por oportuno, cabe destacar que a fatura é o documento comprobatório de um serviço prestado ao seu destinatário por quem a emite, no valor da importância total nela consignada. É o que informa o art. 20 da Lei nº 5.474/68, cuja dicção é a seguinte:

Art. 20. As empresas, individuais ou coletivas, fundações ou sociedades civis, que se dediquem à prestação de serviços, poderão, também, na forma desta lei, emitir fatura e duplicata.

§ 1º A fatura deverá discriminar a natureza dos serviços prestados.

§ 2º A soma a pagar em dinheiro corresponderá ao preço dos serviços prestados. (destaque nosso).

Interpretando o artigo acima, Rubens Requião informa que “a fatura discriminará a natureza do serviço prestado, e a soma a pagar corresponderá ao seu valor.”¹

¹ In Curso de Direito Comercial, São Paulo, Saraiva, 2º vol., p. 461.

Valor este que corresponde a receita auferida pela recorrente, embora parte dela seja destinada às despesas com pessoal.

Para fins de base de cálculo da COFINS e do PIS, do total das receitas auferidas, relativas a vendas de mercadorias e prestação de serviços, não são deduzidos os custos ou despesas, ainda que o resultado implique em prejuízo. Daí não se aplicar ao PIS nem à COFINS o conceito contábil de receita como acréscimo patrimonial, não havendo nisto qualquer ofensa ao art. 110 do CTN. Neste sentido o pronunciamento do STF na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1, mais precisamente no voto do relator, Min. Moreira Alves, ao acentuar a conceituação de faturamento para fins tributários, nos termos da LC nº 70/91.

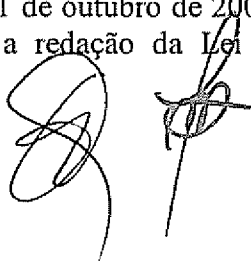
As deduções possíveis na base de cálculo da Cofins são somente aquelas elencadas em lei, a depender das especificidades de cada atividade, sendo que na situação em tela os créditos do regime da não-cumulatividade não contemplam os valores que a contribuinte pretende deduzir de sua base de cálculo. Deduções na base de cálculo - inconfundíveis com os créditos da não-cumulatividade, ressaltado -, acontecem, por exemplo, com as sociedades cooperativas, as instituições financeiras e as operadoras de planos de saúde, mas não com a atividade da recorrente, sujeitas às mesmas regras das outras prestadoras de serviços. A Lei nº 6.019, de 03/01/1974, bem como o Decreto que a regulamentou, sob nº 73.841, de 13 de março de 1974, ao disporem sobre o trabalho temporário nas empresas urbanas, não contêm normas a amparar a pretensão da Recorrente, que é responsável pelo vínculo empregatício com o empregado cuja mão-de-obra é locada a outras empresas.

Destaco que na hipótese de incidência do PIS e da COFINS a base de cálculo é bastante diversa da do IRPJ. Enquanto neste último a base impositiva é a renda ou resultado do período, podendo ser deduzidos das receitas os custos e as despesas incorridos, nas duas Contribuições tal dedução não é possível, a não ser que a legislação própria determine o contrário, como já mencionado acima com relação a determinadas atividades.

O ISS, por sua vez, é tributo cuja base de cálculo pode variar de um Município para outro, no âmbito de suas competências tributárias. Dessarte, sua legislação (a Recorrente mencionar o art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68, que trata do antigo ISS), assim como a do IRPJ, não podem ser aplicadas à COFINS e ao PIS, pelo que o julgado do STJ versando sobre o imposto municipal (REsp nº 411.580-SP, citado na peça recursal) é inaplicável à situação em tela.

Quanto à nº 306/2003, também citada pela Recorrente, não a protege porque, ao tratar da atividade de pagamento de Refeição-Convênio (tiquete-alimentação e tiquete-refeição), Vale-Transporte e Vale-Combustível, estabelecendo que o faturamento corresponde ao valor da corretagem ou comissão cobrada pela pessoa jurídica prestadora do serviço, refere-se às empresas que fornecem os tíquetes ou vales. Essas empresas, contempladas na referida Instrução Normativa, fornecem àquelas que têm empregados, como a Recorrente, o tiquete-alimentação ou o vale-transporte.

Por fim, cuido dos contratos firmados antes da Lei nº 10.833/2003 levando em conta o seu art. 10, XI (a peça recursal menciona, certamente por erro material, o inc. VII), segundo o qual permanecem sujeitas às normas da cumulatividade (cuja alíquota da COFINS é de 3%, no lugar de 7,6%, esta aplicada no regime da não-cumulatividade) algumas receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003, bem como o art. 109 da Lei nº 11.196/2005. Observe-se inicialmente a redação da Lei nº 10.833/2003 (**negritos acrescentados**):



Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

(...)

XI - as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003:

(...)

b) com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços;

c) de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços contratados com pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, bem como os contratos posteriormente firmados decorrentes de propostas apresentadas, em processo licitatório, até aquela data;

Agora, o texto da Lei nº 11.196/2005:

Art. 109. Para fins do disposto nas alíneas b e c do inciso XI do caput do art. 10 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, o reajuste de preços em função do custo de produção ou da variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, nos termos do inciso II do § 1º do art. 27 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, não será considerado para fins da descaracterização do preço predeterminado.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se desde 1º de novembro de 2003.

Como bem observou o acórdão recorrido, a contribuinte não logrou comprovar que seus contratos firmados em dada anterior a 31/10/2003 possuem preço determinado, tal como estipulado no art. 109 da Lei nº 11.196/2005 e no ato infralegal que o regulamentou (art. 3º da IN SRF nº 658/2006). Para tanto, poderia ter demonstrado que tais contratos sofreram reajuste de preços apenas em função do custo de produção ou da variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados. Como não apresentou nem ao menos um dos contratos que esperava ver tributados à alíquota menor (própria do regime cumulativo), não há como lhe dar razão.

Pelo exposto, não conheço do recurso no que argúi inconstitucionalidades, e no restante nego provimento.

Emanuel Carlos Dantas de Assis

