



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

**Processo n°** 10480.720103/2010-78  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-003.834 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de fevereiro de 2017  
**Matéria** PIS/COFINS  
**Recorrente** START - SISTEMA E TECNOLOGIA EM RECURSOS TERCEIRIZÁVEIS EIRELI - EPP  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. EMPRESAS DE LOCAÇÃO DE TRABALHO TEMPORÁRIO. RECURSO REPETITIVO STJ.

Segundo a jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça (no REsp 1.141.065/SC), constitui receita da prestação do serviço de locação de mão-de obra, integralmente tributado pela Contribuição ao PIS e pela COFINS, o valor recebido de seus clientes pela empresa de trabalho temporário, ainda que uma parte deste valor se destine ao pagamento dos salários e encargos do trabalhador, que caracterizam custos da empresa locadora.

REPRODUÇÃO DAS DECISÕES DEFINITIVAS DO STJ, NA SISTEMÁTICA DO ART. 543-C, DO CPC.

No julgamento dos recursos no âmbito do CARF devem ser reproduzidas pelos Conselheiros as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigo 543-C, da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, em conformidade com o que estabelece o art. 62, §2º do Regimento Interno.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

*(Assinado com certificado digital)*

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

*(Assinado com certificado digital)*

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (“DRJ”) de Recife/PE, que declarou improcedente a impugnação apresentada pelo contribuinte sobre a cobrança de Contribuição ao PIS e COFINS, de acordo com os autos de infração de fls 2 – 21.

Por bem consolidar os fatos que deram ensejo ao lançamento tributário em questão, bem como os argumentos trazidos pelo contribuinte em sede de impugnação, colaciono abaixo o relato do acórdão recorrido:

*2. O Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal de fls. 48/51 expõe que a contribuinte apresentou, em relação ao ano-calendário de 2006, Declaração de Informação da Pessoa Jurídica – DIPJ pelo lucro presumido, constando desta Declaração uma receita informada de R\$ 2.125.446,01, sendo que, na escrita fiscal/contábil do sujeito passivo, é detectada uma receita tributável de R\$ 27.692.552,08, na qual se insere o valor de R\$ 25.567.106,07, escriturada como “Ressarcimento de Clientes”.*

*3. Menciona, no que se refere à COFINS e à contribuição para o PIS/PASEP, que a contribuinte teve, ao longo do ano de 2006, retenções destas contribuições nos respectivos montantes de R\$ 611.531,93 e de R\$ 133.136,38, que foram devidamente escriturados.*

*4. Registra, ainda, que, como a COFINS e a contribuição para o PIS/PASEP devida pela contribuinte seria de R\$ 830.776,56 e de R\$ 180.001,59, foram exigidas, de ofício, diferenças devidas, nos correlatos valores principais de R\$ 219.244,63 e de R\$ 46.865,21.*

*5. Realça supradito Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal que o Superior Tribunal de Justiça, no RESP 847.641/RS, já assentou entendimento no sentido de que a base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS das empresas prestadoras de serviços de locação de mão-de-obra temporária compreende os valores recebidos a título de*

*pagamento de salários e de encargos sociais dos trabalhadores temporários.*

6. *Devidamente cientificada aos 09/02/2010, fls. 04 e 14, a autuada, aos 03/03/2010, interpôs a Impugnação de fls. 59/81, na qual diz que apesar de o “faturamento da Impugnante ser constituído unicamente da parcela pecuniária relativa à remuneração auferida na prestação de seus serviços, perfeitamente destacada na nota fiscal, a autuação entendeu tributável a totalidade das receitas transitadas na conta caixa da empresa”*

7. *Assevera que o entendimento do autuante merece reparos, pois:*

7.1. *“a receita bruta/faturamento auferido pela Impugnante encontra-se perfeitamente delimitada na hipótese, não se podendo tributar valores que não lhe pertencem, que têm destinação legal específica”;*

7.2. *“o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade da prescrição encartada no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, sendo impossível a tributação de receitas da Impugnante que não constituam, efetivamente, remuneração operacional”;* e 7.3. *“a tributação de valores que não pertencem ao contribuinte e, por isso, não constituem agregação de riqueza, encontra proibição no princípio da capacidade contributiva”.*

8. *Prosseguindo, assevera que, na qualidade de empresa de trabalho temporário, tem como finalidade recrutar mão-de-obra provisória para outras pessoas jurídicas, quando há um aumento de atividade destas últimas ou eventual necessidade de novas contratações, e que esta atividade é regulada pela Lei nº 6.019, de 03/01/1974, e pelo Decreto nº 73.841, de 13/03/1974.*

9. *Em seguida, comenta a definição de trabalhador temporário, dada pelo art. 2º, da Lei nº 6.019/74, e de empresa de trabalho temporário, delineada pelo art. 2º, do Decreto nº 73.841/74, e, com esteio nestes dispositivos, conclui que sua atividade tem por escopo “recrutar, selecionar e mesmo até treinar a mão-de-obra especializada em conformidade com a demanda das empresas tomadoras, que exerce a gerência sobre o trabalhador locado. Em suma, a Lei Federal preconiza que a atividade exercida pela Impugnante consiste em **agenciar** a mão-de-obra especializada conforme o interesse do contratante”.*

10. *Reproduz a recorrente, outrossim, o art. 4º, da Lei nº 6.019/74, abaixo transcrito, com fundamento no qual assegura que quem remunera e assiste os trabalhadores temporários são as “outras empresas”, isto é, os tomadores de serviços, idêa que reforça com o comando contido nos arts. 6º e 10, da Instrução Normativa nº 03/97, do Ministério do Trabalho: Art. 4º. “Compreende-se como empresa de trabalho temporário a pessoa física ou jurídica urbana, cuja atividade consiste em colocar à*

*disposição de outras empresas, temporariamente, trabalhadores, devidamente qualificados, por elas remunerados e assistidos."*

*11. Afirma que, conquanto exista contrato de trabalho entre a impugnante e o trabalhador temporário, devidamente registrado em Carteira de Trabalho, a remuneração do obreiro é de responsabilidade do tomador dos serviços, servindo a recorrente como mera repassadora de tais valores.*

*12. Sustenta que as verbas trabalhistas e demais encargos sociais do trabalhador temporário não são de responsabilidade da impugnante e não fariam parte de sua receita, tanto que o art. 9º, do Decreto nº 73.781/74, estipula que "o contrato assinado entre a Impugnante e seus tomadores expresse a modalidade de remuneração da prestação dos serviços, destacando-a dos demais valores que constituem mero repasse (salários e encargos)" e que, nesta vereda, "é de se inferir que sequer no caixa da Impugnante deveriam transitar os valores relativos a salários e encargos sociais dos trabalhadores temporários, face à clareza solar do que prescreve o art. 4º da Lei nº 6.019/74".*

*13. Defende, outrossim, que apenas "por força de norma infra-legal (art. 8º, do Decreto 73.841/74) e em virtude da praxe e de questões técnicas usuais é que os valores devidos aos trabalhadores temporários são repassados pelos tomadores à Impugnante, para que esta faça os respectivos pagamentos".*

*14. Então, reputa que os valores repassados pelos tomadores dos serviços a título de salários e encargos sociais e previdenciários dos trabalhadores temporários não constituem receita da impugnante, escapando da hipótese de incidência das contribuições ora discutidas, eis que a recorrente tem seu campo de atuação perfeitamente delimitado, consistente na seleção, recrutamento e agenciamento da mão-de-obra temporária especializada para terceiros, em razão do que auferir remuneração específica, representada pela taxa de agenciamento ou de administração pactuada de forma específica e em separado das demais quantias a ela repassadas.*

*15. Argumenta, também, que "Ainda que o tomador dos serviços assumira indiretamente a responsabilidade pela remuneração do trabalhador temporário, tal fato, como nos parece clarividente, não é suficiente para elidir a real natureza de agenciamento dos serviços prestados pela Impugnante.*

*Importa repisar, portanto, que os salários e respectivos encargos recebidos e repassados pela Impugnante somente transitam pela sua conta caixa, não lhes pertencendo".*

*16. Comenta que "sendo as contribuições em lide tributos incidentes sobre a receita ou o faturamento auferido pelo contribuinte, e diagnosticado que os valores relativos aos*

*salários e respectivas verbas sociais não configuram receita própria da Impugnante, não há espaço para o lançamento de ofício ora hostilizado, por manifesta ausência de subsunção à norma tributária”.*

17. Para amparar seu entendimento, reproduz a defendente doutrina e decisões judiciais proferidas pelo STJ e pelos TRF da 4ª e da 3ª Região.

18. Sob outro enfoque, diz que **a exigência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre a parcela relacionada “a salários e encargos sociais repassados aos trabalhadores temporários” restaria impedida pela inconstitucionalidade do art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718/98** – que determinou a incidência das contribuições sobre o faturamento, compreendido como a receita bruta total da pessoa jurídica – pois, com tal inconstitucionalidade, declarada pelo STF, tais tributos somente passaram a poder incidir sobre o faturamento, compreendido como a receita de venda de mercadorias e/ou serviços, na qual, segunda a impugnante, não se incluiria a parcela acima.

19. Depois de reproduzir doutrina e diversas decisões do STF e do STJ a respeito da inconstitucionalidade do art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718/98, a recorrente encerra dizendo que “Na hipótese vertente, em sendo jurídico e contabilmente impossível caracterizar as receitas relativas aos repasses de salários e verbas sociais dos trabalhadores como ganhos operacionais da Impugnante (cuja remuneração operacional específica está limitada ao auferimento da taxa de administração), e, noutra via, declarada pelo STF a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, inválido o lançamento de ofício nesse sentido”.

20. Finalmente, a defendente discorre quanto ao princípio da capacidade contributiva, que entende vulnerado na medida em que “a base de cálculo estabelecida pela Fiscalização não atentou a este princípio, dès que quantifica os tributos em questão sobre valores que não pertencem à esfera patrimonial da Impugnante, e sim constituem ingressos em seu caixa, direcionados a terceiros”.

21. A recorrente tenta evidenciar o suposto maltrato ao princípio da capacidade contributiva por meio de exemplo de uma Nota Fiscal de serviços de R\$ 10.000,00, cuja taxa de administração a um percentual de 10% importaria em R\$ 1.000,00, o total dos tributos devidos seria de R\$ 1.796,30, diante do que diz que “é impossível financeiramente a Impugnante arcar com os tributos na base de cálculo eleita pela Fiscalização. **Afronta-se, além do princípio da capacidade contributiva, o primado da razoabilidade e do não-confisco”.**

*22. Em face de todos os fundamentos acima, requereu que fosse julgado “improcedente a imposição fiscal sobre a parcela auferida pela Impugnante a título de repasse de salários e verbas sociais ou previdenciárias dos trabalhadores locados, quer seja porque se cuida de receita que somente transita na conta caixa da empresa, não a pertencendo e não constituindo signo de riqueza passível de tributação, quer seja em face da declaração da inconstitucionalidade do art. 3, § 1º, da Lei nº 9.718/98, pelo Supremo Tribunal Federal, o que impede a tributação do PIS e da COFINS sobre receita não operacional”.*

Em julgamento datado de 17 de janeiro de 2013, a DRJ Recife/PE negou provimento à impugnação do Contribuinte (Acórdão 11-39.468), nos termos da ementa a seguir colacionada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. BASE DE CÁLCULO. EMPRESA PRESTADORA DE TRABALHO TEMPORÁRIO. INCLUSÃO DE TODOS OS VALORES PAGOS PELA TOMADORA DOS SERVIÇOS.

A base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP devida pelas empresas que prestam serviços de locação de mão-de-obra temporária é o faturamento auferido, que, mesmo limitado à receita bruta da venda de mercadorias e/ou da prestação de serviços, engloba todo o montante pago pelas empresas tomadoras destes serviços, ainda que uma parte deste valor se destine ao pagamento dos salários e encargos do trabalhador, que nada mais são do que custos das empresas prestadoras dos serviços.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

COFINS. BASE DE CÁLCULO. EMPRESA PRESTADORA DE TRABALHO TEMPORÁRIO. INCLUSÃO DE TODOS OS VALORES PAGOS PELA TOMADORA DOS SERVIÇOS.

A base de cálculo da COFINS devida pelas empresas que prestam serviços de locação de mão-de-obra temporária é o faturamento auferido, que, mesmo limitado à receita bruta da venda de mercadorias e/ou da prestação de serviços, engloba todo o montante pago pelas empresas tomadoras destes serviços, ainda que uma parte deste valor se destine ao pagamento dos salários e encargos do trabalhador, que nada mais são do que custos das empresas prestadoras dos serviços.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

LEI. FUNDAMENTO DE INCONSTITUCIONALIDADE. AFASTAMENTO DA APLICAÇÃO OU INOBSERVÂNCIA. VEDAÇÃO.

No âmbito do processo administrativo tributário, aos órgãos de julgamento é vedado, ressalvadas as hipóteses, não configuradas nos autos, previstas do art. 26-A, do Decreto nº 70.235/72, afastar, sob fundamento de

inconstitucionalidade, a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada, a Contribuinte recorre a este Conselho (fls. 135 a 160), repisando os argumentos trazidos em suas impugnações ao auto de infração.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Relatora Thais De Laurentiis Galkowicz

A Recorrente teve ciência do Acórdão da DRJ em 04/04/2004, conforme AR de fls 115, tendo apresentado seu recurso voluntário em 30/04/2014. Assim, o recurso voluntário é tempestivo, com base no que dispõe o artigo 33 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, e preenche os demais requisitos de admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

Analisando o presente processo, verifica-se que a discussão cinge-se a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS da Recorrente, enquanto empresa de locação de trabalho temporário. A Recorrente pretende fazer valer seu entendimento de que tão somente a taxa de administração compõe a hipótese de incidência das Contribuições, enquanto que a Fiscalização entende que os valores recebidos de seus clientes correspondente aos salários e encargos sociais dos trabalhadores também devem sofrer tal incidência tributária.

Como bem apontado pelo acórdão recorrido, o Superior Tribunal de Justiça, valendo-se da sistemática prevista no art. 543, “c”, do CPC/73, pacificou, no REsp 1.141.065/SC, o entendimento de que, a Contribuição ao PIS e a COFINS devidas pelas empresas de locação de mão de obra devem abarcar em sua base de cálculo os valores recebidos pelas empresas que locam tais serviços, a título de pagamento de salários e encargos sociais:

*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.*

*(...)*

*8. Recurso especial da Fazenda Nacional provido. Acórdão submetido*

*ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

Por conta disso, deve-se aplicar ao presente caso o art. 62, §2º do Regimento Interno do CARF, o qual prescreve a necessidade de reprodução, pelos Conselheiros, das decisões definitivas de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, na sistemática dos recursos repetitivos:

*§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.*

Ressalto que o entendimento firmado no no REsp 1.141.065/SC vem sendo ratificado pelo Supremo Tribunal Federal, conforme o teor dos seguintes julgados: Ag. Reg. no RE 683.334, RE 621.652-AgR; E 371.258-AgR/SP; AI 716.675-AgR-AgR/SP; AI 799.578-AgR/BA e RE 656.284/DF; ARE 643.823/PR e AI 776.446/RS; ARE 645.618/PR, RE 630.728/SP e 621.675/RS; RE 390.840/MG, Rel. RE 654.840/MG e RE 641.052/RS). Tal racionalidade é aplicada tanto para empresas que recolhem as Contribuições pela sistemática cumulativa como não-cumulativa, ou seja, sem que seja relevante a declaração de inconstitucionalidade do artigo 3º, §1º da Lei n. 9.718.

Quanto às demais alegações da Recorrente de ausência de capacidade contributiva, signo presuntivo de riqueza e proporcionalidade, são questão de ordem constitucional que não podem ser conhecidas por este Conselho, a teor da Súmula de n. 2.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

Relatora Thais De Laurentiis Galkowicz

Processo nº 10480.720103/2010-78  
Acórdão n.º **3402-003.834**

**S3-C4T2**  
Fl. 115

---