



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10660.003753/2006-51
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-005.090 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de dezembro de 2020
Recorrente TAC WORK SERVIÇOS TEMPORÁRIOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2001

LUCRO PRESUMIDO. IRPJ E CSLL. BASE DE CÁLCULO. LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA. SALÁRIOS DOS TRABALHADORES TEMPORÁRIOS E ENCARGOS SOCIAIS A ELES RELATIVOS. EXCLUSÃO. NÃO CABIMENTO.

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. Na sistemática do lucro presumido, esses custos são presumidos, não podendo ser excluídos da receita bruta para fins de definição da base de cálculo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2001

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS SOBRE O FATURAMENTO/RECEITA BRUTA. PIS/COFINS. BASE DE CÁLCULO. LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA. SALÁRIOS DOS TRABALHADORES TEMPORÁRIOS E ENCARGOS SOCIAIS A ELES RELATIVOS. EXCLUSÃO. NÃO CABIMENTO.

A definição de faturamento/receita bruta das empresas prestadoras de serviço de fornecimento de mão-de-obra temporária engloba a totalidade do preço do serviço prestado, nele incluídos os encargos trabalhistas e previdenciários dos trabalhadores para tanto contratados, que constituem custos suportados na atividade empresarial. Aplicação do entendimento do STJ, no julgamento no REsp. nº 1.141.065/SC, em 09/12/2009, que foi submetido ao regime do artigo 543-C, do antigo CPC.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2001

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA APLICADA. GRADUAÇÃO. INTERPRETAÇÃO MAIS FAVORÁVEL EM CASO DE DÚVIDA. INAPLICABILIDADE.

A interpretação mais favorável ao acusado, prevista no art. 112 do CTN, só se aplica em caso de dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável, ou a sua graduação. No caso em que o lançamento é realizado pela autoridade administrativa, não resta dúvida de que a multa aplicável é a de ofício e não a multa de mora.

JUROS DE MORA CALCULADOS À TAXA SELIC. LEGALIDADE. CONSTITUCIONALIDADE

A aplicação da taxa de juros Selic para corrigir o crédito tributário lançado decorre de expressa disposição legal, inexistindo ilegalidade ou inconstitucionalidade na sua aplicação, inclusive sobre a multa de Ofício. Observância das Sumulas nº 4 e 108 do CARF.

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 relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimarães da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregorio, Flávio Machado Vilhena Dias, Andréia Lúcia Machado Mourão, Cleucio Santos Nunes, Fabiana Okchstein Kelbert e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 02-19.475, da 3ª Turma da DRJ/Belo Horizonte/MG, proferido em 15 de outubro de 2008, que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada em face do lançamento de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, conforme sintetizado na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001

DEDUÇÃO DE IRRF.

A pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido no período de apuração, o imposto comprovadamente pago ou retido na fonte sobre as receitas que integram a base cálculo.

DECORRÊNCIA.

O decidido para o lançamento de IRPJ se estende aos demais lançamentos com os quais compartilhe o mesmo fundamento de fato, ressalvados os casos em que outras razões de ordem jurídica lhes determinem tratamento diverso.

O lançamento do IRPJ teve por base duas infrações apuradas conforme descrito no Auto de Infração do, *verbis*:

001 — RECEITAS DA ATIVIDADE

RECEITA BRUTA MENSAL SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS:

- foram apuradas receitas da prestação de serviços escrituradas no Livro Razão e não declaradas na DIPJ e nem tampouco em DCTF, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo;

002 — APLICAÇÃO INDEVIDA DE COEFICIENTE DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO

- aplicação incorreta do coeficiente de 16% sobre as receitas da atividade de prestação de serviços de locação de mão-de-obra, quando o correto seria 32%, conforme Termo de Verificação Fiscal;

Os lançamentos de Pis, Cofins e CSLL tiveram como fundamento os mesmos fatos descritos no item 001 do auto de infração do IRPJ.

O colegiado recorrido deu provimento parcial à impugnação com relação ao IRPJ para admitir a dedução do IRRF retido sobre as receitas tributadas e com relação ao erro na apuração da base de cálculo do Pis e da Cofins, mantendo inalterado o lançamento da CSLL.

Cientificado da decisão em 21/11/2008 (AR, fl. 436), a contribuinte apresentou recurso voluntário em 08/12/2008 (fls. 437/455), no qual alega, em síntese:

- a) Que é errônea a base de cálculo considerada na autuação, na medida em que, como exerce a atividade de prestação de serviços de locação de mão de obra, sua receita bruta corresponde apenas à parcela dos serviços, não podendo incidir sobre as parcelas relativas a reembolsos de remuneração e encargos sociais que paga a seus empregados e ao Fisco;
- b) Que as próprias Notas Fiscais discriminam o reembolso de remuneração, o reembolso de encargos e a taxa do serviço, que é a única parcela que compõe sua receita bruta, pois os demais itens pertencem a terceiros - (cita jurisprudência que seria favorável à sua tese);
- c) Que se equivoca a decisão recorrida que menciona que a recorrente adotou a tributação pelo lucro real em 2001, sendo certo que esta se deu pelo lucro presumido;
- d) Que tanto as contribuições ao PIS como a Cofins são exigidas sobre a receita, devendo ser excluídas da base de cálculo os reembolsos de salários e encargos sociais incidentes;
- e) Que é ilegal a aplicação da multa de ofício de 75%, que deveria ser limitada ao percentual de 20%, nos termos do art. 112 do CTN; e
- f) Que é ilegal a cobrança de juros com base na taxa Selic.

Ao final requer o provimento do recurso “*para serem decotadas da Autuação os acréscimos correspondentes a inclusão dos reembolsos de salários e encargos sociais na base de cálculos, da redução da multa para 20% e exclusão da atualização pela SELIC*”.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos pressupostos legais e regimentais. Assim, dele conheço.

A questão de mérito que remanesce em discussão nos autos refere-se à composição da base de cálculo apurada pela fiscalização para a exigência dos tributos lançados.

A recorrente pretende que sejam excluídas as parcelas relativas aos salários dos empregados cedidos para a prestação de serviços de locação de mão de obra e os respectivos encargos previdenciários, defendendo que a tributação incida apenas sobre a parcela relativa à remuneração pelos serviços prestados.

A recorrente cita alguns precedentes jurisprudenciais que corroborariam sua tese.

Ocorre que esta discussão já foi solucionada pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, na sistemática de recursos repetitivos, ao apreciar o REsp nº 1.141.065/SC, conforme se extrai da sua ementa, *verbis*:

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.

2. Isto porque a Primeira Seção, quando do julgamento do REsp 847.641/RS, perfilhou o entendimento no sentido de que:

"TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DESTINADAS AO CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO E RECEITA BRUTA". LEI COMPLEMENTAR 70/91 E LEIS 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/PASEP e da COFINS é o faturamento, hodiernamente compreendido como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, vale dizer: a receita bruta da venda de bens e serviços, nas operações em conta própria ou alheia, e todas as demais receitas auferidas (artigo 1º, caput e § 1º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, editadas sob a égide da Emenda Constitucional nº 20/98).

2. A Carta Magna, em seu artigo 195, originariamente, instituiu contribuições sociais devidas pelos "empregadores" (entre outros sujeitos passivos), incidentes sobre a "folha de salários", o "faturamento" e o "lucro" (inciso I).

3. A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, que sucedeu o FINSOCIAL, é contribuição social que se enquadra no inciso I, do artigo 195, da Constituição Federal de 1988, incidindo sobre o "faturamento", tendo sido instituída e, inicialmente, regulada pela Lei Complementar 70/91, segundo a qual: (i) a exação era devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, (ii) sendo destinada exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social, e (iii) incidindo sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

4. As contribuições destinadas ao Programa de Integração Social - PIS e ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, por seu turno, foram criadas, respectivamente, pelas Leis Complementares nº 7/70 e nº 8/70, tendo sido recepcionadas pela Constituição Federal de 1988 (artigo 239).

5. A Lei Complementar 7/70, ao instituir a contribuição social destinada ao PIS, destinava-a à promoção da integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, definidas como as pessoas jurídicas nos termos da legislação do Imposto de Renda, caracterizando-se como empregado todo aquele assim definido pela Legislação Trabalhista.

6. O Programa de Integração Social - PIS, à luz da LC 7/70, era executado mediante Fundo de Participação, constituído por duas parcelas: (i) a primeira, mediante dedução do Imposto de Renda; e (ii) a segunda, com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento.

7. A Lei nº 9.718/98 (na qual foi convertida a Medida Provisória nº 1.724/98), ao tratar das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, estendeu o conceito de faturamento, base de cálculo das aludidas exações, definindo-o como a "receita bruta" da pessoa jurídica, por isso que, a partir da edição do aludido diploma legal, o faturamento passou a ser considerado a "receita bruta da pessoa jurídica", entendida como a totalidade das receitas auferidas, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas,

8. Deveras, com o advento da Emenda Constitucional nº 20, em 15 de dezembro de 1998, a expressão "empregadores" do artigo 195, I, da Constituição Federal de 1988, foi substituída por "empregador", "empresa" e "entidade a ela equiparada na forma da lei" (inciso I), passando as contribuições sociais pertinentes a incidirem sobre: (i) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (ii) a receita ou o faturamento; e (iii) o lucro.

9. A base de cálculo da COFINS e do PIS restou analisada pelo Supremo Tribunal Federal que, na sessão plenária ocorrida em 09 de novembro de 2005, no julgamento dos Recursos Extraordinários n.ºs 357.950/RS, 358.273/RS, 390.840/MG, todos da relatoria do Ministro Março Aurélio, e n.º 346.084-6/PR, do Ministro Ilmar Galvão, consolidou o entendimento de que inconstitucional a ampliação da base de cálculo das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, promovida pelo § 1º, do artigo 3º, da Lei n.º 9.718/98, o que implicou na concepção da receita bruta ou faturamento como o que decorra quer da venda de mercadorias, quer da venda de mercadorias e serviços, quer da venda de serviços, não se considerando receita bruta de natureza diversa.

10. A concepção de faturamento inserta na redação original do artigo 195, I, da Constituição Federal de 1988, na oportunidade, restou adstringida, de sorte que não poderia ter sido alargada para autorizar a incidência tributária sobre a totalidade das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas, revelando-se inócua a alegação de sua posterior convalidação pela Emenda Constitucional nº 20/98, uma vez que eivado de nulidade insanável ab origine, decorrente de sua frontal incompatibilidade com o texto constitucional vigente no momento de sua edição. A Excelsa Corte considerou que a aludida lei ordinária instituiu nova fonte destinada à manutenção da Seguridade Social, o que constitui matéria reservada à lei complementar, ante o teor do disposto no § 4º, artigo 195, c/c o artigo 154, I, da Constituição Federal de 1988.

11. Entrementes, em 30 de dezembro de 2002 e 29 de dezembro de 2003, foram editadas, respectivamente, as Leis n.ºs 10.637 e 10.833, já sob a égide da Emenda Constitucional nº 20/98, as quais elegeram como base de cálculo das exações em tela o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (artigo 1º, caput), sobejando certo que, nos aludidos diplomas legais, estabeleceu-se ainda que o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica (artigo 1º, § 1º).

12. Deveras, enquanto consideradas hígidias as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, por força do princípio da legalidade e da presunção de legitimidade das normas, vislumbra-se a existência de dois regimes normativos que disciplinam as bases de cálculo do PIS e da COFINS: (i) o período em que vigorou a definição de faturamento mensal/receita bruta como o que decorra quer da venda de mercadorias, quer da venda de mercadorias e serviços, quer da venda de serviços, não se considerando receita bruta de natureza diversa, dada pela Lei Complementar 70/91, a qual se perpetuou com a declaração de inconstitucionalidade do § 1º, do artigo 3º, da Lei 9.718/98; e (ii) período em que entraram em vigor as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 (observado o princípio da anterioridade nonagesimal), que conceituaram o faturamento mensal como a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

13. Os princípios que norteiam a eficácia da lei no tempo indicam que, nas demandas que versem sobre fatos jurídicos tributários anteriores à vigência das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, **revela-se escorreito o entendimento de que a base de cálculo do PIS e da COFINS (faturamento mensal/receita bruta), devidos pelas empresas prestadoras de serviço de fornecimento de mão-de-obra temporária, regidas pela Lei 6.019/74, contempla o preço do serviço prestado, "nele incluídos os custos da prestação, entre os quais os encargos trabalhistas e previdenciários dos trabalhadores para tanto contratados" (Precedente da Primeira Turma acerca da base de cálculo do ISS devido por empresa prestadora de trabalho temporário: REsp 982.952/RS, Rel. Originário Ministro**

José Delgado, Rel. p/ Acórdão Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 02.10.2008, DJ 16.10.2008).

14. Por outro lado, se a lide envolve fatos imponíveis realizados na égide das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 (cuja elisão da higidez, no âmbito do STJ, demandaria a declaração incidental de inconstitucionalidade, mediante a observância da cognominada "cláusula de reserva de plenário"), a base de cálculo da COFINS e do PIS abrange qualquer receita (até mesmo os custos suportados na atividade empresarial) que não constar do rol de deduções previsto no § 3º, do artigo 1º, dos diplomas legais citados.

15. Conseqüentemente, **a conjugação do regime normativo aplicável e do entendimento jurisprudencial acerca da composição do preço do serviço prestado pelas empresas fornecedoras de mão-de-obra temporária, conduz à tese inarredável de que os valores destinados ao pagamento de salários e demais encargos trabalhistas dos trabalhadores temporários, assim como a taxa de administração cobrada das empresas tomadoras de serviços, integram a base de cálculo do PIS e da COFINS a serem recolhidas pelas empresas prestadoras de serviço de mão-de-obra temporária** (Precedentes oriundo da Segunda Turma do REsp 954.719/SC" >STJ: REsp 954.719/SC, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 13.11.2007).

16. Outrossim, à luz da jurisprudência firmada em hipótese análoga:

'Não procede, ademais, a alegação de que haveria um "bis in idem", já que os recursos utilizados pelos lojistas para pagar o aluguel (ou, eventualmente, a administração comum do shopping center), por provirem de seu faturamento, já se sujeitaram à incidência das contribuições questionadas (PIS/COFINS), pagas pelos referidos locatários. O argumento, que não foi adotado pelo acórdão embargado e que sequer foi invocado na impetração, prova demais. Na verdade, independentemente de ser o aluguel estabelecido em valor fixo ou calculado por percentual sobre o faturamento, os recursos para o seu pagamento são invariavelmente (a não ser em se tratando de empresa deficitária) provenientes das receitas (vale dizer, do "faturamento") do locatário. Isso independentemente de se tratar de loja de shopping center ou de outro imóvel qualquer. E não só as despesas com aluguel, mas as demais despesas das pessoas jurídicas são cobertas com recursos de suas receitas, podendo, quando se destinarem à aquisição de bens e serviços de outras pessoas jurídicas, formar o faturamento dessas, sujeitando-se, conseqüentemente, a novas incidências de contribuições PIS/COFINS. Ora, essa é contingência inevitável em face da opção constitucional de estabelecer como base de cálculo o "faturamento "e as" receitas "(CF, art. 195, I, b). Por isso mesmo, o princípio da não-cumulatividade não se aplica a essas contribuições, a não ser para os setores da atividade econômica definidos em lei (CF, art. 195, § 12). Como lembra Marçal Aurélio Greco, "... uma incidência sobre receita/faturamento, quando plurifásica, será necessariamente cumulativa, pois receita é fenômeno apurado pontualmente em relação a determinada pessoa, não tendo caráter abrangente que se desdobre em etapas sucessivas das quais participem distintos sujeitos. Receita é auferida por alguém. Nisso se esgota a figura.' (GRECO, Marçal Aurélio. "Não-cumulatividade no PIS e na COFINS", apud "Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS", obra coletiva, coordenador Leandro Paulsen, São Paulo, IOB Thompson, 2004, p.101). Atualmente, o regime da não-cumulatividade limita-se às hipóteses e às condições previstas na Lei 10.637/02 (PIS/PASEP) e Lei 10.833/03, alterada pela Lei 10.865/04 (COFINS). Aliás, há, em

doutrina, críticas severas em relação ao modo como a matéria está disciplinada, por não representar qualquer vantagem significativa para os contribuintes. "O novo regime", sustenta-se, "longe de atender aos reclamos dos contribuintes - não veio abrandar a carga tributária; pelo contrário, aumentou-a -, instaurou verdadeira balbúrdia no regime desses tributos, a ponto de desnortear o contribuinte, comprometer a segurança jurídica e fazer com que bem depressa a sociedade sentisse saudades da época em que era o da cumulatividade" (MARTINS, Ives Gandra da Silva, e SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. Apud "Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS", obra coletiva, cit., p. 12). Independentemente das vantagens ou desvantagens do regime da não-cumulatividade estabelecido pelo legislador, matéria que aqui não está em questão, o certo é que, mantido o atual sistema constitucional e ressalvadas as situações previstas nas Leis acima referidas, as contribuições para PIS/COFINS podem incidir legitimamente sobre o faturamento das pessoas jurídicas mesmo quando tal faturamento seja composto por pagamentos feitos por outras pessoas jurídicas, com recursos retirados de receitas sujeitas às mesmas contribuições." (REsp 727.245/PE, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 09.08.2006, DJ 06.08.2007)

(...)

18. Recurso especial provido, invertidos os ônus de sucumbência." (REsp 847.641/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 25.03.2009, DJe 20.04.2009)

3. Deveras, a definição de faturamento mensal/receita bruta, à luz das Leis Complementares 7/70 e 70/91, abrange, além das receitas decorrentes da venda de mercadorias e da prestação de serviços, a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais, concepção que se perpetuou com a declaração de inconstitucionalidade do § 1º, do artigo 3º, da Lei 9.718/98 (Precedentes do Supremo Tribunal Federal que assentaram a inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo da COFINS e do PIS pela Lei 9.718/98: RE 390.840, Rel. Ministro Março Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 09.11.2005, DJ 15.08.2006; RE 585.235 RG-QO, Rel. Ministro Cezar Peluso, Tribunal Pleno, julgado em 10.09.2008, DJe-227 DIVULG 27.11.2008 PUBLIC 28.11.2008; e RE 527.602, Rel. Ministro Eros Grau Rel. p/ Acórdão Ministro Março Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 05.08.2009, DJe-213 DIVULG 12.11.2009 PUBLIC 13.11.2009).

4. Por seu turno, com a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS, promovida pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, os valores recebidos a título de pagamento de salários e encargos sociais dos trabalhadores temporários subsumem-se na novel concepção de faturamento mensal (total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil).

5. Conseqüentemente, **a definição de faturamento/receita bruta, no que concerne às empresas prestadoras de serviço de fornecimento de mão-de-obra temporária (regidas pela Lei 6.019/74), engloba a totalidade do preço do serviço prestado, nele incluídos os encargos trabalhistas e previdenciários dos trabalhadores para tanto contratados, que constituem custos suportados na atividade empresarial.**

6. In casu, cuida-se de empresa prestadora de serviços de locação de mão-de-obra temporária (regida pela Lei 6.019/74 e pelo Decreto 73.841/74, consoante assentado no acórdão regional), razão pela qual, independentemente do regime normativo aplicável, **os valores recebidos a título de pagamento de salários e encargos sociais dos trabalhadores temporários não podem ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS.**

7. Outrossim, o artigo 535, do CPC, resta incólume quando o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

8. Recurso especial da Fazenda Nacional provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(STJ - REsp: 1141065 SC 2009/0095932-9, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 09/12/2009, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 01/02/2010)

(grifei/destaquei)

Portanto, o STJ deixou claro que *“a definição de faturamento/receita bruta, no que concerne às empresas prestadoras de serviço de fornecimento de mão-de-obra temporária (regidas pela Lei 6.019/74), engloba a totalidade do preço do serviço prestado, nele incluídos os encargos trabalhistas e previdenciários dos trabalhadores para tanto contratados, que constituem custos suportados na atividade empresarial”*, não podendo ser acolhida a pretensão da recorrente.

Embora o acórdão do STJ trate das contribuições ao PIS e à Cofins, suas conclusões são perfeitamente aplicáveis ao IRPJ e à CSLL.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, por meio de sua Coordenação-Geral de Tributação - Cosit, também já apreciou a matéria por meio da Solução de Consulta nº 303, de 26 de dezembro de 2018, definindo o mesmo tratamento para os tributos federais incidentes sobre o faturamento/receita bruta e/ou lucro, nos termos sintetizados em sua ementa, *verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA (EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO). BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DOS VALORES DESTINADOS A PAGAMENTO DE SALÁRIOS DOS TRABALHADORES TEMPORÁRIOS E ENCARGOS SOCIAIS A ELES RELATIVOS.

A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, tanto no regime de apuração cumulativa quanto no regime de apuração não cumulativa, é o valor total do faturamento ou da receita, respectivamente, auferido pela pessoa jurídica, sendo permitidas somente as exclusões expressamente fixadas na legislação.

No caso de pessoa jurídica prestadora de serviços de locação de mão de obra temporária (empresa de trabalho temporário), regida pela Lei nº 6.019, de 1974, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, tanto no regime de apuração cumulativa quanto no regime de apuração não cumulativa, abrange os valores recebidos pela pessoa jurídica de seus tomadores de serviços e posteriormente destinados ao pagamento de salários dos trabalhadores temporários e de encargos sociais a eles relativos.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 97, DE 29 DE JUNHO DE 2016.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.019, de 1974, artigos 4º, 9º e 11; Lei nº 9.718, de 1998, artigos 2º e 3º; Lei nº 10.637, de 2002, artigo 1º; e Decreto nº 73.841, de 1974, artigos 8º, 11, 14, 21, 26 e 33.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA (EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO). BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DOS VALORES DESTINADOS A PAGAMENTO DE SALÁRIOS DOS TRABALHADORES TEMPORÁRIOS E ENCARGOS SOCIAIS A ELES RELATIVOS.

A base de cálculo da Cofins, tanto no regime de apuração cumulativa quanto no regime de apuração não cumulativa, é o valor total do faturamento ou da receita, respectivamente, auferido pela pessoa jurídica, sendo permitidas somente as exclusões expressamente fixadas na legislação.

No caso de pessoa jurídica prestadora de serviços de locação de mão de obra temporária (empresa de trabalho temporário), regida pela Lei nº 6.019, de 1974, a base de cálculo da Cofins, tanto no regime de apuração cumulativa quanto no regime de apuração não cumulativa, abrange os valores recebidos pela pessoa jurídica de seus tomadores de serviços e posteriormente destinados ao pagamento de salários dos trabalhadores temporários e de encargos sociais a eles relativos.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 97, DE 29 DE JUNHO DE 2016.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.019, de 1974, artigos 4º, 9º e 11; Lei nº 9.718, de 27, de 1998, artigos 2º e 3º; Lei nº 10.833, de 2003, artigo 1º; e Decreto nº 73.841, de 1974, artigos 8º, 11, 14, 21, 26 e 33.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

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.

Dispositivos Legais: Lei nº 4.506, de 1964, art. 46; Lei nº 6.019, de 1974, art. 11; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12; Lei nº 9.430, de 1996, art. 25.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL
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 da CSLL apurado na sistemática do resultado do exercício. Na sistemática do resultado presumido, esses custos são presumidos e não sensibilizam a base de cálculo do tributo.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.019, de 1974, art. 11; Lei nº 7.689, de 1988, art. 2º; Lei nº 9.249, de 1995, art. 20.

Outrossim, não procede a afirmação da recorrente de que o acórdão recorrido teria considerado que sua apuração do IRPJ teria sido realizada com base no lucro real, conforme se extrai da seguinte passagem do voto condutor, na qual explica a apuração da base de cálculo do imposto de renda, *verbis*:

[...]

A sistemática do lucro real, acima descrita, não se aplica ao interessado, porque ele é optante pelo lucro presumido. A análise aqui efetuada visa somente a demonstrar que o impugnante confunde o conceito de receita bruta com o conceito de lucro. Diferente do que afirma o impugnante (fl. 111), a base de cálculo do imposto não é o preço do serviço, mas o lucro, real, presumido ou arbitrado.

No lucro presumido, não se apura a base de cálculo, subtraindo os custos e despesas das receitas. Ao optar pelo lucro presumido, a pessoa jurídica aceita presumir que seu lucro, base de cálculo do imposto, seja o resultado de um cálculo simplificado, estimativo, definido em lei.

O art. 518 do RIR de 1999 determina que a base de cálculo do imposto seja apurada mediante aplicação de um percentual sobre a receita bruta. De acordo com o art. 519 do RIR de 1999, considera-se receita bruta, para fins de apuração do lucro presumido, a definida no art. 224 do mesmo diploma. A definição de receita bruta do art. 224 é a mesma do art. 279 acima analisada. Ela compreende o preço dos serviços (item "Valor dos Serviços" destacado na nota fiscal). A única diferença é que, de acordo com o parágrafo único do art. 224, nela não se inclui, além dos impostos não cumulativos previstos no parágrafo único do art. 279, as vendas canceladas e os descontos incondicionais previstas no art. 280.

Portanto, para determinar a receita bruta, não cabe excluir, do "Valor dos Serviços" destacado na nota fiscal, a contribuição para o INSS e a remuneração paga aos funcionários. A aplicação de um percentual sobre a receita bruta, para apuração da base de cálculo do imposto, na tributação pelo lucro presumido, substitui todas as subtrações de custos e despesas que se fazem na apuração do lucro real, tais como, encargos sociais, salário, etc. Com muito mais razão, não cabe a exclusão do IRRF, na apuração da receita bruta.

Assim sendo, a base de cálculo computada no lançamento está subavaliada, porque ela compreende valores de receitas lançados a menor no livro Razão. [...]

(destaquei)

No tocante ao questionamento quanto à multa de ofício aplicada, a decisão recorrida não merece reparos ao quanto nela exposto, de sorte que adoto-a e transcrevo seus fundamentos como razões de decidir, nos termos do art. 56, § 3º do Regimento Interno do CARF, *verbis*:

Multa de Ofício

Relativamente à multa de ofício, ela se mantém, porque aplicada conforme determina a legislação tributária.

De acordo com o § 1º do art. 113 do CTN, a obrigação tributária principal é o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o sujeito passivo tem o dever de efetuar o pagamento do tributo no prazo previamente fixado em lei, sem o prévio exame da autoridade administrativa. Portanto, a falta de pagamento, total ou parcial, de tributo sujeito ao lançamento por homologação, no prazo fixado em lei, constitui infração da legislação tributária. Esta é a situação do contribuinte no presente processo.

O art. 142 do CTN estabelece que compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento. No lançamento por homologação, o lançamento ocorre com a homologação do pagamento pela administração, — — ainda que esta homologação seja tácita. Sem pagamento não há lançamento por homologação.

A inexistência do pagamento devido ou eventual discordância da Administração com as operações realizadas pelo sujeito passivo, relativas a tributo sujeito ao lançamento por homologação, dão ensejo a lançamento de ofício da diferença devida, na forma disciplinada pelo art. 149 do CTN, e a eventual imposição de sanção, por meio da lavratura de auto de infração.

No caso de lançamento de ofício, as punições são disciplinadas pelo art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, que diz:

[...]

Como se vê, a falta de pagamento ou recolhimento é uma das hipóteses previstas no artigo transcrito, que enseja a aplicação das multas nele cominadas. Portanto, não resta dúvida de que a aplicação desse artigo é procedente.

O legislador, no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, observou o princípio da gradação da pena, contemplando agravantes, como dolo e falta de atendimento de intimação. Realmente, foram estabelecidos três graus de intensidade para a sanção, nos casos de lançamento de ofício. O menos gravoso, do inciso "I", se aplica quando houver falta de recolhimento de imposto, não tendo a lei vinculado a sanção à intenção do infrator. Assim estabelecendo, a lei ordinária se coaduna com o art. 136 do CTN, segundo o qual a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. O mais gravoso, do § 1º, se destina aos casos de evidente intuito de fraude. No caso, foi aplicado o percentual do inciso I, menos gravoso, não havendo interpretação mais favorável ao contribuinte.

O limite de 20% é estranho à multa aplicada. Referido limite é previsto no art. 61 da Lei n.º 9.430, de 1996, e é exclusivo para a multa de mora. A multa aplicada é a multa de ofício, do art. 44 da mesma Lei, que é completamente distinta daquela prevista no art. 61. A multa de mora, do art. 61, só é cabível no caso de pagamento espontâneo fora do prazo fixado em lei. A multa de mora e a multa de ofício são excludentes. De acordo com o § 30 do art. 950 do RIR de 1999, a multa de mora não se aplica quando o valor do imposto já tenha servido de base de cálculo para a aplicação de multa decorrente de lançamento de ofício. Visto que, no caso, a aplicação do art. 44 da Lei n.º 9.430 é procedente, não tem proveito invocar o art. 61.

Finalmente, aqui **não cabe a aplicação do invocado inciso IV do art. 112 do CTN. A interpretação mais favorável de que trata esse dispositivo só se aplica em caso de dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável, ou a sua graduação. Não resta dúvida de que a multa aplicável é a de ofício, e não a de mora. Também já foi demonstrado que não há interpretação mais favorável, quanto à gradação da multa de ofício. Não se acolhem, pois os argumentos do impugnante.**

[...] (destaquei)

Nos termos acima, rejeito a alegação.

Por fim, no que concerne à alegação da inaplicabilidade da taxa Selic como índice de atualização e/ou juros de mora, cabe invocar as Súmulas CARF nº 4 e 108, que dispõem, *verbis*:

Súmula CARF nº 4:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Ante ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado