



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

**Processo n°** 10680.011819/2005-67  
**Recurso n°** 262.568 Voluntário  
**Acórdão n°** **3803-01.333 – 3ª Turma Especial**  
**Sessão de** 01 de março de 2011  
**Matéria** PIS  
**Recorrente** HJR RECURSOS HUMANOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2001**

A receita bruta da pessoa jurídica que fornece mão-de-obra contratada temporariamente é o total contratado e faturado com os tomadores de serviços. Valores pagos a título de reembolso integram a base de cálculo do PIS. No caso de lançamento de ofício, o autuado está sujeito ao pagamento de multa sobre os valores do tributo devido, nos percentuais definidos na legislação vigente.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)  
Alexandre Kern - Presidente

(assinado digitalmente)  
Carlos Henrique Martins de Lima – Relator

EDITADO EM: 23/03/2011

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Alesandre Kern (Presidente), Carlos Henrique Martins de Lima (Relator), Daniel Maurício Fedato, Hécio Lafeta Reis, Rangel Perruci Fiorin. e Belchior Melo de Sousa.

## Relatório

Lavrou-se contra o contribuinte acima identificado o presente Auto de Infração (fls. 04/12), relativo à Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, totalizando um crédito tributário de RS 93.815,60, incluindo multa de ofício e juros de mora, correspondente aos períodos de janeiro/2000 a dezembro/2001 (fls. 07/09).

A autuação ocorreu em virtude de falta/insuficiência no recolhimento da contribuição nos períodos acima identificados, conforme o Relatório de Verificação Fiscal, de fls. 13/14, cuja apuração encontra-se discriminada nos demonstrativos de fls. 15/16.

A fiscalização constatou que o contribuinte incluiu na base de cálculo do PIS apenas o que o mesmo considera como o seu lucro/ganho em cada uma de suas operações de serviços, ou seja, o valor faturado menos o custo dos serviços prestados, e não o total de seu faturamento mensal, em desacordo com a legislação em vigor.

Para o cálculo do montante efetivo do PIS devido foi utilizado o faturamento mensal apurado no livro de ISS, deduzido do valor já oferecido à tributação pelo contribuinte.

Os dispositivos legais infringidos constam na Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is) do referido Auto de Infração (fl. 06).

Irresignado, tendo sido cientificado em 26/08/2005 (fl. 04), o atuado apresentou, em 19/09/2005, acompanhadas dos documentos de fls. 143/152, as suas razões de defesa (fls. 137/142), a seguir resumidas.

Narrando os fatos considerados na formalização do presente lançamento, argumenta que os valores apurados pela fiscalização não são devidos, pois são transitórios e de repasse para cobertura de salários e encargos sociais, não integrando a sua receita. A única e exclusiva receita da empresa prestadora de serviços é a sua taxa de administração.

Prosegue, mencionando a respeito dos valores referentes à reembolso de despesas. Transcreve vários entendimentos doutrinários sobre o significado da palavra "receita". No entender de ilustres especialistas sobreleva o conceito de "receita" como o ingresso que representa acréscimo ao patrimônio. Assim, não produzindo acréscimo patrimonial, e sim, mera recomposição, os valores recebidos a título de recuperação de despesas estariam fora do campo de incidência do PIS. Em seguida, cita diversas decisões de Tribunais nesse sentido.

Argumenta que o entendimento da fiscalização está ferindo os princípios constitucionais da capacidade contributiva, isonomia tributária e vedação ao confisco e os arts. 110 e 112 do Código Tributário Nacional (CTN).

Aduz que, se os valores lançados no Auto de Infração forem considerados corretos, haverá injustiça tributária, pois a aplicação da alíquota da Cofins e do PIS representará 44% da receita própria auferida. Ademais, toda a sua escrita fiscal e contábil ficará comprometida e os impostos devidos sobre o lucro se tornarão indevidos, devendo ser objeto de restituição.

Quanto às multas aplicadas, pede que sejam reconsideradas, tendo em vista serem elevadas e superarem a sua capacidade de pagamento.

Por fim, requer o cancelamento do presente Auto de Infração.

Em sua decisão, a DRJ assevera que:

01. Pelo disposto nos arts. 4º e 15 da Lei nº 6.019, de 1974, e nos arts. 8º e 33 do Decreto nº 73.841, de 1974 (que a regulamentou), verifica-se que na atividade de locação de mão-de-obra o pagamento dos salários e dos encargos trabalhistas e sociais é de responsabilidade da empresa prestadora dos serviços, isto é, da empresa locadora da mão-de-obra.

02. Diante disso, fica evidente que a lei dispôs que os salários e encargos sociais e trabalhistas são de responsabilidade da empresa prestadora de serviços de locação de mão-de-obra temporária. Portanto, os itens constantes da nota fiscal de faturamento, que compõem o total faturado, são, apesar da nomenclatura atribuída de "ressarcimento" ou "reembolso", valores que são cobrados pela prestadora de serviços de seus clientes, caracterizando-se como receitas e integrando a base de cálculo da contribuição.

03. Conforme se depreende dos dispositivos legais acerca do PIS, este tem como base de cálculo o valor do faturamento que corresponde à receita bruta mensal auferida pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade exercida ou a classificação contábil adotada para suas receitas, observando-se as exclusões permitidas no §2º do art 3º da lei 9.718/98.

04. O reembolso de despesas integra a receita bruta, ou seja, a receita bruta é representada pelo valor total acordado e faturado pela empresa, na qualidade de locadora de mão-de-obra para serviços temporários. Os valores intitulados de reembolso constituem parte do preço do serviço prestado. Assim, não há como prevalecer o entendimento de que a única receita da empresa prestadora de serviços, para fins de determinação da base de cálculo do PIS, seja sua taxa de administração.

05. Verifica-se, pois, que o PIS, para todo o período autuado, incide sobre o faturamento, sendo de se esclarecer que os valores passíveis de exclusão da base de cálculo são apenas os legalmente determinados, não se encontrando previsão para os aventados pelo interessado, que dizem respeito a custos ou despesas que por ele serão suportados em face de sua atividade operacional, já descrita como de terceirização de mão-de-obra.

06. Obviamente, além de ilegal, é desarrazoada a exclusão da base de cálculo de parcelas relativas a custos ou despesas inerentes ao serviço prestado, haja vista que estar-se-ia transmudando a incidência da contribuição, tributando lucro em vez de faturamento.

07. No que se refere à multa, esclareça-se que foi corretamente aplicada a multa de ofício determinada pelo art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação alterada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

08. Em relação as decisões judiciais mencionadas pela defesa, essas são vinculantes para a administração tributária somente nas hipóteses especificadas pelo Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997. O que não é o caso das jurisprudências citadas nos autos, as quais, dessa forma, não possuem força no sentido de vincular a autoridade julgadora administrativa. Vale lembrar que o entendimento expresso nas decisões prolatadas pelo Judiciário fica restrito às partes integrantes do processo judicial, não cabendo a extensão dos efeitos jurídicos de eventual decisão ao presente caso.

09. Registre-se, ainda, que arguições de inconstitucionalidade, ilegalidade, capacidade contributiva, confisco, isonomia, arbitrariedade ou injustiça de atos legais ou infralegais, legitimamente inseridos no ordenamento jurídico nacional, são questões que exorbitam à competência legal desta Delegacia de Julgamento, órgão administrativo integrante da estrutura hierárquica do Poder Executivo e ao qual não cabe analisar a validade ou razoabilidade daquelas normas, mas, apenas, zelar pela sua correta inteligência e adequada aplicação nos processos fiscais sob sua apreciação.

10. Cumpre ressaltar, novamente, que a atividade administrativa, sendo plenamente vinculada, não comporta apreciação discricionária no tocante aos atos que integram a legislação tributária, cabendo à Administração apenas fazer cumpri-los, pelo que é defeso aos agentes públicos a aplicação de entendimentos contrários às orientações estabelecidas na legislação tributária de regência da matéria, sob pena de responsabilidade funcional (art 142 do CTN), concluindo por julgar procedente o lançamento.

Em seu Recurso Voluntário, o contribuinte reiterou suas alegações em sede de impugnação, enfatizando que as receitas ora em cobro não integram o faturamento da empresa posto tratar-se de recuperação de custos ou despesas e que tais valores apenas transitam por sua escrita contábil, não integrando seu faturamento.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Carlos Henrique Martins de Lima, Relator

O Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de sua admissibilidade, razão pela qual passa a ser conhecido.

Como já mencionado no relatório, a questão central dos autos versa acerca do oferecimento à tributação, da totalidade dos valores das notas fiscais de prestação de serviços de empresa cujo objeto social seja locação de mão de obra, nos termos da lei 6.019/74.

Expande-se a discussão sobre se a entrada de pagamentos de funcionários, encargos trabalhistas e previdenciários provenientes do pagamento dos contratos firmados entre a recorrente e seus clientes amoldam-se a definição de faturamento e receita bruta, constituindo base de cálculo para a contribuição ao PIS.

Não há como prover a tese da recorrente, segundo a qual a base de cálculo para recolhimento do PIS, de empresas locadoras de mão-de-obra seriam os valores percebidos somente pela cobrança da chamada taxa administrativa. Se assim o fosse, estaria-

se permitindo à recorrente adotar como base de cálculo somente seu lucro, ao passo que a lei determina que seja o faturamento, conceitos que não se confundem.

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 pode ser diferente. A definição de faturamento mensal ou 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 Marco 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 Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 05.08.2009, DJe-213 DIVULG 12.11.2009 PUBLIC 13.11.2009).

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).

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.

Assim, por força das leis 10.637/2002 e 10.833/2003, e bem como por força do princípio da legalidade e da presunção de legitimidade das normas, existem 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.

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).

Por outro lado, se a lide envolve fatos impositivos 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.

Ato contínuo, 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 STJ: REsp 954.719/SC, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 13.11.2007).

Quanto à multa aplicada, não há que se falar em sua diminuição, por estrita obediência aos dizeres legais, uma vez que mantido o auto de infração nos termos acima expostos.

Ante ao exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso, uma vez que 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.

(assinado digitalmente)  
Carlos Henrique Martins de Lima



**Ministério da Fazenda**

## **PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO**

**O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.**

Documento autenticado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001. Corresponde à fé pública do servidor, referente à igualdade entre as imagens digitalizadas e os respectivos documentos ORIGINAIS.

### **Histórico de ações sobre o documento:**

Documento juntado por CARLOS HENRIQUE MARTINS DE LIMA em 03/04/2011 15:18:55.

Documento autenticado digitalmente por CARLOS HENRIQUE MARTINS DE LIMA em 03/04/2011.

Documento assinado digitalmente por: CARLOS HENRIQUE MARTINS DE LIMA em 03/04/2011.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 05/04/2020.

### **Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:**

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

**EP05.0420.22141.GS3D**

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

**Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:**

**34BCFB670EDC0B44B48DCC508641298AD52816DA**