



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10735.000510/2001-35
Recurso nº : 127.171
Acórdão nº : 202-16.490

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 04 / 07 / 06
VISTO

2º CC-MF
FL

Recorrente : ULTRA RODOVIAS BRASILEIRAS LTDA.
Recorrida : DRJ no Rio de Janeiro - RJ

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PEDIDO DE PERÍCIA. NULIDADE DA DECISÃO. INEXISTÊNCIA.

Consideram-se inexistentes o pedido de perícia formulado em desacordo com as formalidades impostas pelo Decreto nº 70.235/72 e a alegação do cerceamento do direito de defesa.

PIS. BASE DE CÁLCULO. RECEITA.

A base de cálculo do PIS é a totalidade das receitas da pessoa jurídica, conforme previsto em lei.

RECEITAS DE CONTRATOS DE TRANSPORTE. SUBCONTRATAÇÃO DO SERVIÇO. INEXISTÊNCIA DE CONTRATO DE AGENCIAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS VALORES RELATIVOS À SUBCONTRATAÇÃO.

Inexiste agenciamento nos casos em que a prestadora de serviços de transporte contrata, em seu nome, serviços de transporte de terceiros para cumprir o contrato firmado com o tomador de serviço, configurando-se como faturamento o valor integral do primeiro contrato.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ULTRA RODOVIAS BRASILEIRAS LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Raimar da Silva Aguiar e Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski quanto à decadência, que consideravam de 5 (cinco) anos; e, no mérito, os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar e Raimar da Silva Aguiar, que votavam pela exclusão da base de cálculo da receita de subcontratação de frete. O Conselheiro Raimar da Silva Aguiar apresentou declaração de voto.

Sala das Sessões, em 10 de agosto de 2005.

Antônio Carlos Atulim
Presidente

Antônio Zomer
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro e Maria Cristina Roza da Costa.

Ausente o Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 21/12/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10735.000510/2001-35
Recurso nº : 127.171
Acórdão nº : 202-16.490

Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Recorrente : ULTRA RODOVIAS BRASILEIRAS LTDA.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de exigência fiscal relativa à Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS referente aos fatos geradores ocorridos no período de julho de 1995 a julho de 2000, consubstanciada no Auto de Infração de fls. 73/76, do qual a autuada teve ciência em 19/02/2001.

O fiscal autuante informa, no Termo de Verificação (fls. 64/65), que a contribuinte excluía, da base de cálculo do PIS, os valores de fretes contratados a autônomos, sob a alegação de que a Lei nº 9.718/98, no item III do § 2º do art. 3º, permite a exclusão dos valores transferidos para outra pessoa jurídica.

O Fisco justifica a autuação pelo fato de que os valores excluídos foram repassados a pessoas físicas e não a pessoas jurídicas e porque o dispositivo legal citado pela empresa foi revogado pela alínea b do inciso IV do art. 47 da Medida Provisória nº 1.991-18, de 9 de julho de 2000. Além disso, o Ato Declaratório nº 56/2000 (fl. 25) declarou que para o período de 1º de fevereiro de 1999 a 9 de junho de 2000, eventual exclusão da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins não produziu eficácia.

Consta ainda do Termo de Verificação Fiscal que a citada base legal para as exclusões, constante da Lei nº 9.718/1988, mesmo que fosse válida, não alcançaria o período anterior a fevereiro de 1999.

Irresignada, a empresa apresentou a impugnação de fls. 80/85, alegando que:

- o art. 2º da Lei Complementar nº 70/1991 prevê que o PIS e a Cofins têm como base de cálculo a receita bruta das vendas de mercadorias e dos serviços prestados de qualquer natureza. A conclusão, então, é no sentido de que no cálculo da contribuição não são incluídos os serviços prestados por terceiros, que não são parte da sua receita;

- por "faturamento" se entende o valor definido na legislação do IR como receita operacional, excluído o que é transferido para os autônomos carreteiros;

- apenas arrecada os valores, não sendo deles credora, proprietária nem beneficiária, apenas consignatária ou depositária, repassando-os aos verdadeiros destinatários, conforme o previamente estabelecido na atividade de transportes;

- na linha de consideração emanada pelo Supremo Tribunal Federal, quanto da análise do imposto de consumo, que o fabricante cobrava por ocasião da primeira venda, quando a impugnante contrata transporte utilizando carreteiros autônomos, segue-se que o valor cobrado não é parcela do preço de seus serviços, mas um fundo que, ao ser cobrado, é lançado em seu caixa e, após, repassado àqueles a quem por direito pertence;

- do mesmo modo que o sistema tributário constitucional não admite a cobrança dessa contribuição sobre parcela de imposto indireto, nenhuma lei ordinária (muito menos Ato Declaratório) pode instituir essa cobrança sobre receita de terceiro em poder da empresa, porque seria inconstitucional, entendimento já consagrado no Egrégio Supremo Tribunal Federal;

- a base de cálculo é a expressão mensurável do aspecto material do fato impositivo, representando legalmente o valor, grandeza ou expressão numérica do fato gerador.

J. A. J. 2



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 21/12/2005

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10735.000510/2001-35
Recurso nº : 127.171
Acórdão nº : 202-16.490

Cleuza Takafuji
Secretária de Segunda Câmara

Indispensável, portanto, configurar-se uma relação de pertinência e inerência da base de cálculo com o fato gerador, pois, de outro modo, a inadequação da base de cálculo pode representar uma distorção do fato gerador e, assim, desnaturar o tributo;

- a contabilidade não deve ser entendida como um fim em si mesma. Para interpretar os dados por ela fornecidos, deve-se considerar a natureza da empresa, os seus princípios negociais, máxime quando práticas costumeiras relativas aos serviços prestados e da efetiva receita correspondente, sob pena de distorção se desconsiderados esses aspectos;

- a conclusão inevitável é que os valores, que por direito e de fato pertencem aos efetivos prestadores de serviços, não podem ser considerados como parte dos serviços prestados pela Impugnante e neste sentido é a jurisprudência;

- requer perícia, a fim de que sejam identificadas a prestação de serviços pelos carreteiros autônomos e da receita destes, a ser destacada daquela da impugnante, bem assim a sua contabilização, protestando pela formulação de quesitos e indicação de assistente técnico após o deferimento deste pedido, tudo nos termos dos arts. 17 e 18 do Decreto nº 70.235/1972.

A DRJ no Rio de Janeiro - RJ julgou parcialmente procedente o lançamento, consoante Acórdão nº 4.581, de 11/02/2004, sintetizado na seguinte ementa:

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/1995 a 31/07/2000

Ementa: PIS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DE VALORES TRANSFERIDOS A TERCEIROS. NORMA DE EFICÁCIA CONDICIONADA À REGULAMENTAÇÃO.

Não produz eficácia a norma legal que, condicionada à regulamentação pelo Poder Executivo, previa a exclusão da base de cálculo do PIS de valores que, computados como receita, houvessem sido transferidos a outras pessoas jurídicas, porquanto foi revogada previamente à sua regulamentação.

BASE DE CÁLCULO. SERVIÇOS DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS.

A base de cálculo inclui a totalidade das receitas de prestação de serviços auferidas pela pessoa jurídica, não havendo previsão legal para exclusão do custo vinculado à sua execução.

EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS.

Nos períodos de apuração até fevereiro de 1996, as empresas exclusivamente prestadoras de serviços devem a contribuição para o PIS na modalidade PIS/Repique.

INCONSTITUCIONALIDADE - Não compete à autoridade administrativa apreciar arguições de inconstitucionalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico, cabendo tal controle ao Poder Judiciário.

PERÍCIA DENEGADA - A perícia se reserva à elucidação de pontos duvidosos que requerem conhecimentos especializados para o deslinde de litígio, não se justificando a sua realização quando os elementos comprobatórios encontrando-se inseridos nos autos

Lançamento Procedente em Parte".

A DRJ excluiu do lançamento os fatos geradores de julho de 1995 a fevereiro de 1996, por entender que a impugnante é empresa exclusivamente prestadora de serviços, que

[Assinaturas]



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 21/12/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10735.000510/2001-35
Recurso nº : 127.171
Acórdão nº : 202-16.490

Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

devia recolher a contribuição para o PIS até fevereiro de 1996, na modalidade de PIS/Repique e não sobre o faturamento, como estava sendo exigido no auto de infração.

Não concordando com esta decisão, a recorrente interpôs recurso voluntário, no qual alega, em síntese, a nulidade da decisão por cerceamento do direito de defesa, ante o indeferimento do pedido de perícia, necessária para identificação dos valores correspondentes às receitas auferidas pelos carreteiros autônomos, que não fazem parte de seu quadro de pessoal, bem como a forma como foram contabilizadas.

No mérito, procura demonstrar que:

- os valores ingressados em sua contabilidade e pertencentes aos carreteiros autônomos contratados, enquanto não transferidos a quem jurídica e legalmente pertencem, têm natureza jurídica de recursos de terceiros, momentaneamente em sua posse, como mera depositária, não integrando a sua receita bruta, nem compondo o seu faturamento mensal, que é a base de cálculo da contribuição para o PIS;

- nem toda "receita" (nem todo dinheiro que ingressa na contabilidade da empresa), que circula pelo caixa, necessariamente será base impositível da contribuição, como aquela que é transferida aos terceiros prestadores dos serviços de transporte de carga, por lhes pertencer;

- somente é receita aquilo que passa a integrar o seu patrimônio, alterando a riqueza;

- segundo a doutrina, o referido inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998 não poderia ter sido revogado pelo MP nº 1.991-18, pois o art. 246 da Constituição (na redação dada pela Emenda nº 32) veda a adoção dessa forma legislativa para regulamentar dispositivo que tenha sido alterado por emenda promulgada entre 1º de janeiro de 1995 e 12 de setembro de 2001, e, no caso, o art. 195, I, "b", foi objeto da Emenda nº 20/98;

- é descabido o entendimento da SRF, segundo o qual aquele dispositivo da Lei nº 9.718/1998 não teria vigorado por inexistência de regulamentação, da qual dependeria;

- acórdãos das 1ª e 3ª Câmaras do 2º Conselho de Contribuintes decidiram que os valores ingressados na empresa e que foram, efetivamente, percebidos pelos terceiros prestadores de serviços não integram a base de cálculo da contribuição para o PIS;

- aplica-se ao caso a decisão do Superior Tribunal de Justiça a respeito do ISS, no caso de agenciamento de mão-de-obra por empresa prestadora de serviços, distinguindo receita de entrada, excluídas daquelas as importâncias destinadas ao pagamento de serviços prestados por terceiros;

- o caso em julgamento é análogo, pois tal como as agências de mão-de-obra, a recorrente é uma sociedade que presta serviços em conjunto com outras pessoas, não devendo o valor pertencente a terceiro relacionado com a prestação do serviço ser computado como receita sua.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 21/12/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10735.000510/2001-35
Recurso nº : 127.171
Acórdão nº : 202-16.490

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
ANTONIO ZOMER

O recurso é tempestivo e cumpre os requisitos legais para ser admitido, pelo que dele conheço.

Primeiramente, verifico que não remanesceu, após o julgamento de primeira instância, nenhuma exigência anterior a cinco anos da lavratura do auto de infração (cientificado em 19/02/2001), isto porque todos os fatos geradores que estavam nesta situação (julho de 1995 a janeiro de 1996) foram excluídos do lançamento pela decisão recorrida, que decidiu que a recorrente, até fevereiro de 1996, devia recolher o PIS/Repique e não o PIS/Faturamento exigido pelo Fisco.

Como preliminar, a recorrente pugna pela nulidade da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa, em face do não acatamento do seu requerimento de perícia.

O colegiado de 1º grau, analisando o pleito, assim se manifestou:

"Por derradeiro, cumpre esclarecer que não procede o pedido de perícia formulado na inicial, pois não resta evidenciado que o lançamento se baseou em dados incompletos, inidôneos e controvertidos. Pelo contrário, encontram-se as circunstâncias tipificadoras das infringências à legislação tributária, devidamente caracterizadas e enquadradas legalmente. Assim sendo, torna-se desnecessária a perícia solicitada, uma vez que as provas suficientes à elisão do ilícito fiscal poderiam, perfeitamente, ser produzidas nos autos."

Além da argumentação da decisão recorrida, com a qual concordo plenamente, observo que não foram observados pela recorrente os requisitos constantes do inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/72. Com efeito, além da exposição dos motivos que a justifique, deve a requerente da perícia formular, na impugnação, todos os quesitos referentes aos exames desejados, com indicação do nome, endereço e qualificação profissional de seu perito.

Não observados os dispositivos regulamentares quanto a esta peculiaridade, considera-se não formulado o pedido de perícia, nos termos do § 1º do citado art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Ante o exposto, rejeito a preliminar de nulidade da decisão recorrida.

No tocante à base de cálculo da contribuição para o PIS, utilizada pelo Fisco, argumenta a recorrente que agencia cargas e o valor que paga aos carreteiros é receita de terceiros, sobre o qual não pode incidir a referida contribuição.

Primeiramente, atento que o relator da decisão recorrida, ao analisar o contrato de constituição da empresa e suas alterações, deixou assentado que não consta entre seus objetivos sociais a atividade de agenciamento de cargas, que pudesse dar origem à "receita de terceiros", como alega a recorrente.

Assim, resta saber se os contratos firmados entre a recorrente e as tomadoras do serviço de transporte eram de agenciamento ou se havia subcontratação da prestação de serviços de transporte.

JP *AS* 5



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 21/12/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10735.000510/2001-35
Recurso nº : 127.171
Acórdão nº : 202-16.490

Cleuza Takafuji
Secretária de Segunda Câmara

No caso de agenciamento, teria de haver um contrato específico entre a recorrente e os tomadores do seu serviço, especificando o objeto do contrato e as obrigações de cada parte. O contrato de agenciamento, obviamente, abrange uma espécie de mandato, pois a empresa que presta o serviço de agenciamento age em nome da outra parte.

Além disso, o referido contrato deve prever a forma de remuneração do prestador de serviços, que, em regra, é fixada em valor por serviço ou em percentual do valor da operação agenciada.

No presente caso, não há nos autos contratos de agenciamento. Entretanto, a própria recorrente deixa claro, tanto na impugnação como no recurso voluntário, que ela formalizava contratos de prestação de serviços de transporte, que eram executados, sempre que possível, com frota própria. A subcontratação só se dava quando não dispunha, na localidade, de frota suficiente para atender ao contrato firmado com o tomador dos serviços.

Desta forma, a recorrente não participava dos contratos como agente. Ao contrário, agia em seu próprio nome, sendo o transporte rodoviário realizado sempre sob sua responsabilidade. Com efeito, não há nos autos documento que demonstre que os contratos realizados com terceiros tinham a aprovação dos tomadores do serviço, no que tange à questão da responsabilidade.

Dessa forma, resta claro que a recorrente nunca recebeu comissões, não podendo prosperar o argumento de que seria faturamento seu apenas a diferença entre os valores recebidos dos tomadores do serviço e as despesas tidas com a contratação de transportadores autônomos.

Resta claro, também, que os tomadores pagavam à interessada pelos serviços de transporte, cabendo a ela decidir, em cada operação, se subcontrataria, em seu nome, serviços de terceiros.

Assim, se em decorrência do volume dos negócios contratados, a Empresa entende necessário subcontratar outras para a sua execução, ou mesmo carreteiros autônomos, tal fato não implica, de forma alguma, a transferência do negócio contratado, nem que o valor pago por esse serviço seja "receita de terceiros". Ao contrário, os gastos assim efetuados são custos que repercutem no total dos serviços prestados pela recorrente, afetando o seu lucro, mas não o seu faturamento.

Da mesma forma, não há como caracterizar a receita da prestação de serviços da recorrente, de conta própria, como sobejamente demonstrado, como receita de terceiros. Conseqüentemente, a receita da recorrente é o valor total recebido dos tomadores do serviço de transporte de cargas.

Por outro lado, o valor que pagou aos que lhe prestaram serviços de transporte de cargas em regime de subcontratação é custo da recorrente, não podendo ser excluído da receita bruta, para efeito da incidência da contribuição para o PIS.

Cabe aqui assinalar que as considerações da doutrina e a jurisprudência trazidas à colação pela recorrente não lhe aproveitam, pois não possuem elas eficácia normativa, nos termos do art. 100, II, do CTN.

[Assinaturas]



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 21/12/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10735.000510/2001-35
Recurso nº : 127.171
Acórdão nº : 202-16.490

Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Alega a recorrente que o inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, amparou o seu procedimento, pois que autorizava a dedução, da base de cálculo da contribuição para o PIS, das receitas transferidas a terceiros.

Não tem razão a recorrente. O dispositivo citado, para ter eficácia, precisava ser regulamentado, como se pode ver na transcrição *ipsis litteris* que abaixo se faz:

"Art. 3º. O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

[...]

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

[...]

III – os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo; (negritos acrescidos)

[...]"

A regulamentação, entretanto, nunca foi efetuada pelo Poder Executivo. Ao contrário, o inciso III retrotranscrito foi revogado pelo art. 47, inc. IV, b, da Medida Provisória nº 1991-18, de 09/06/2000, sem nunca ter sido eficaz.

Neste pormenor, adoto e transcrevo o seguinte trecho da decisão de 1º grau, que endossa o entendimento acima esposado:

"Conforme entendimento administrativo, como o inciso não foi regulamentado, não teve eficácia. É o que diz o Ato Declaratório SRF nº 56, de 20/07/2000:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições, e considerando ser a regulamentação, pelo Poder Executivo, do disposto no inciso III do § 2º do art. 3 da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, condição resolutória para sua eficácia;

considerando que o referido dispositivo legal foi revogado pela alínea b do inciso IV do art. 47 da Medida Provisória nº 1.991-18, de 9 de junho de 2000;

considerando, finalmente, que, durante sua vigência, o aludido dispositivo legal não foi regulamentado, declara:

não produz eficácia, para fins de determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS, no período de 1º de fevereiro de 1999 a 9 de junho de 2000, eventual exclusão da receita bruta que tenha sido feita a título de valores que, computados como receita, hajam sido transferidos para outra pessoa jurídica.

O inc. III do §2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, dispunha que não integrariam a receita bruta, para fins de determinação da base de cálculo da contribuição, os valores que, computados como receita, tivessem sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas as normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo.

f *JB*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 21/12/2005

2ª CC-MF
FI.

Cleuza Takafuji
Secretária de Segunda Câmara

Processo nº : 10735.000510/2001-35
Recurso nº : 127.171
Acórdão nº : 202-16.490

Assim, o citado dispositivo legal ficou pendente de regulamentação. Entretanto, antes que viesse a ser regulamentado, o art. 47 da Medida Provisória nº 1.991-18, de 9 de junho de 2000, promoveu a sua revogação.

Em função disso, em 20 de julho de 2000, foi publicado o Ato Declaratório SRF nº 56, declarando a ineficácia do disposto no citado inciso do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998.

O Parecer Normativo nº 5, de 25 de maio de 1994, da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação - Cosit, da Secretaria da Receita Federal, ao examinar os atos normativos - Parecer Normativo e Ato Declaratório Normativo - no que concerne ao aspecto relativo ao momento a partir do qual tem início a produção dos efeitos que lhes são próprios, concluiu que tais atos, como interpretativos que são, não têm o poder de instituir normas, limitando-se a explicitar o sentido e o alcance das normas integrantes dos atos constitutivos que interpretam.

Assim, por possuírem natureza declaratória, sua eficácia retroage ao momento em que a norma por eles interpretada começou a produzir efeitos, sendo que sua normatividade funda-se no poder vinculante do entendimento neles expresso em relação aos órgãos da administração tributária e aos sujeitos passivos alcançados pela orientação que propiciam.

Atinente à questão central em foco, a SRRF da 8ª Região Fiscal também pronunciou-se a respeito, por intermédio da Decisão nº 262, de 30 de novembro de 2000, no sentido de que os valores transferidos pelas contratadas para outras pessoas jurídicas, ainda que decorrentes da subcontratação de serviços, não podem ser excluídos da base de cálculo da contribuição."

A posição da administração tributária foi respaldada pelo STJ, no Resp nº 445.452-RS (2002/0083660-7), sendo relator o Min. José Delgado, conforme ementa abaixo transcrita:

"RECURSO ESPECIAL. ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. LEI Nº 9.718/98, ARTIGO 3º, § 2º, INCISO III. NORMA DEPENDENTE DE REGULAMENTAÇÃO. REVOGAÇÃO PELA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1991-18/2000. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ARTIGO 97, IV, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. DESPROVIMENTO.

1. Se o comando legal inserto no artigo 3º, § 2º, III, da Lei nº 9718/98 previa que a exclusão de crédito tributário ali prevista dependia de normas regulamentares a serem expedidas pelo Executivo, é certo que, embora vigente, não teve eficácia no mundo jurídico, já que não editado o decreto regulamentador, a citada norma foi expressamente revogada com a edição de MP 1991-18/2000. Não comete violação ao artigo 97, IV, do Código Tributário Nacional o decisório que em decorrência deste fato, não reconhece o direito de o recorrente proceder à compensação dos valores que entende ter pago a mais a título de contribuição para o PIS e a COFINS.

2. 'In casu', o legislador não pretendeu a aplicação imediata e genérica da lei, sem que lhe fossem dados outros contornos como pretende a recorrente, caso contrário, não teria limitado seu poder de abrangência.

3. Recurso Especial desprovido."

Não resta dúvida, portanto, de que o inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 nunca teve eficácia, pelo que é indevida qualquer exclusão da base de cálculo do PIS efetuada pela recorrente, sob o argumento de que seriam receitas transferidas a terceiros.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 21/12/2005

2ª CC-MF
Fl.

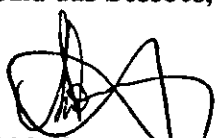
Processo nº : 10735.000510/2001-35
Recurso nº : 127.171
Acórdão nº : 202-16.490

Cleusa Takafuji
Secretária de Segunda Câmara

Por fim, constato que pode haver incidência cumulativa nas operações, caso a subcontratada seja pessoa jurídica, pelo fato de que a Contribuição para o PIS, à época dos fatos geradores, era uma contribuição cumulativa, não se lhe aplicando a regra de não-cumulatividade prevista na Constituição Federal, restrita até então ao IPI e ao ICMS.

Com estas considerações, rejeito a preliminar de nulidade da decisão de 1ª instância e, no mérito, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 10 de agosto de 2005.


ANTONIO ZOMER



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 21/12/2005

2º CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 10735.000510/2001-35
Recurso nº : 127.171
Acórdão nº : 202-16.490

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO RAIMAR DA SILVA AGUIAR

O presente recurso voluntário trata de hipótese que guarda similitude com o objeto do Processo nº 10735-000.511/2001-80, Recurso Voluntário nº 127.172, no qual figurei como relator, sendo Recorrida a mesma contribuinte.

Por tais motivos, entendo necessário, *concessa vênia*, expor as razões que me levaram a decidir naquele similar caso que por tudo aqui se aplica.

Cuida o presente processo de exigência do PIS relativo a recolhimento insuficiente, tendo como causa de exclusão da base de cálculo valores repassados a carreteiros autônomos com fundamento na Lei nº 9.718/1998, cujo item III do § 2º do art. 3º permitia abater “os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo;”.

O ponto nodal da controvérsia está em determinar se os valores repassados aos carreteiros autônomos, em razão dos serviços de transportes contratados e realizados, integram ou não a receita bruta da recorrente, para fins da base de cálculo da contribuição exigida.

O valor do frete é a remuneração do carreteiro autônomo contratado pela recorrente para suprir eventual indisponibilidade de sua frota, sendo o valor fixado através de contrato.

Tal remuneração é, pois, decorrente da relação jurídica estabelecida entre o carreteiro autônomo e a empresa transportadora, com base em contrato escrito, segundo modelo obrigatório aprovado pela Portaria nº 371, de 17/08/1989, do Ministério dos Transportes.

Dessa forma, parte dos valores recebidos pela recorrente, que são passados aos transportadores comerciais autônomos, não constitui receita dela recorrente, não compondo, em consequência a base de cálculo da contribuição por ela devida, pois, na condição de mera agenciadora do frete contratado, somente deve submeter ao PIS, a parte que, efetivamente, lhe cabe na operação.

De fato, matéria em tudo idêntica à presente discussão já foi objeto de análise do Processo nº 10935-0011371/96-18, Recurso Voluntário nº 101.179, com decisão consubstanciada no Acórdão nº 201-73.817, em que se concluiu não estarem sujeitos ao PIS os valores relativos aos fretes agenciados, cabendo ao agenciador recolher a contribuição somente sobre a parte relativa à diferença entre o valor recebido do contratante do frete e o pago ao transportador agenciado.

Entendo ainda relevante consignar, nesta assentada, que aquela Primeira Câmara do Segundo Conselho, também, ao julgar o Recurso Voluntário nº 123.057, votou pelo provimento do recurso da recorrente, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 201-77.020.

Naquela oportunidade a Primeira Câmara adotou como razões de decidir os termos do voto do Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer, com as seguintes razões:

“(…)



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 21/12/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10735.000510/2001-35
Recurso nº : 127.171
Acórdão nº : 202-16.490

Cleuza Takafuji
Secretária de Segunda Câmara

Insera-se na discussão a obediência ao princípio da tipicidade cerrada da qual se cerca a determinação do fato gerador, em conformidade com o artigo 114 do CTN e do avanço das deliberações do Colegiado no trato da exata determinação do fenômeno tanto para a Cofins como para o PIS. Por tal, a questão deve ser adequadamente analisada, para bem atender o lido direito das partes.

Para começo de conversa, penso ser árida a discussão se o serviço é prestado através de sub-contratação ou terceirização para, como tal, conceituar o comportamento como custo e não como um serviço autônomo prestado por ente estranho à intimidade e independência da constituição jurídica e dos objetivos sociais da recorrente.

O que está devidamente demonstrado nos autos é que o contribuinte pratica duas operações plenamente distintas de prestação de serviços. Uma de transporte próprio e a outra de agenciamento de transporte praticado por terceiros, tudo dentro de seus objetivos sociais. O valor que corresponde ao seu faturamento nesta última operação é, cristalinamente, o da diferença entre o que recebe do contratante do frete e o pago a quem transporta o produto, outro fato incontroverso.

Não se pode pretender, para alçar à condição de sustentada a posição defendida pelo fisco, que os ingressos dos valores globais recebidos do contratante do serviço de transporte seja considerado faturamento da ora recorrente.

O faturamento é conceito com fundamento e efeito jurídicos e não pode expandir-se para albergar qualquer ingresso no caixa do contribuinte.

Lembro de opinião que manifestei em discussão em processo onde se analisava a incidência do PIS sobre receita de aluguel de imóveis próprios, considerando que, se a atividade se inseria nos objetivos do contribuinte como atividade econômica, a contribuição era devida, visto que ocorrente faturamento. Contrário sensu, se a atividade não era precípua do contribuinte e o aluguel limitava-se ao aproveitamento de bem ocioso, não ocorria o fenômeno.

Reitero, portanto, que o faturamento ocorre quando existe intimidade entre o ato praticado e a atividade exercida efetivamente pelo contribuinte. Na presente discussão, a atividade (serviço prestado) exercida é o agenciamento de cargas.

Para bem pautar a discussão, devo repelir os fundamentos defendidos pela autoridade fiscal para desmontar os argumentos defendidos sobre a natureza e a limitação do serviço prestado.

Disse a autoridade fiscal, abençoada pela decisão recorrida, que o tratamento dado pelo ICMS demonstrava claramente a extensão do ingresso da receita, como pertencente ao contribuinte, restando o valor do repasse das apregoadas sub-contratação ou terceirização como irrelevantes para afastar a incidência do tributo objeto do presente processo sobre o valor total recebido.

Ainda que possa ser considerável o argumento, o mesmo não se sustenta. Não se pode pretender justificar a incidência de determinado tributo com base em requisito formal (conhecimento de transporte) estabelecido por outro tributo, mormente de outro ente tributante e com fato gerador específico e diverso.

Igualmente irrelevante a não regulamentação e posterior revogação do inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, que afasta da tributação, verbis: "os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica".



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 21/12/2005

2º CC-MF
FL.

Processo nº : 10735.000510/2001-35
Recurso nº : 127.171
Acórdão nº : 202-16.490

Cleuza Takafuji
Cleuza Takafuji
Secretária de Segunda Câmara

Desde sempre defendi ferrenhamente que esta norma é inócua quando comprovadamente os ingressos - que a referida regra chama de receita - forem destinados a outro contribuinte, por força de prestação de serviço autônomo ou até venda de mercadoria na mesma condição. Este entendimento em meritória homenagem ao artigo 114 do CTN que estabelece a necessidade e suficiência da situação prevista em lei para a ocorrência do fato gerador como determinante para fazer surgir a obrigação tributária.

Uso como exemplo as operações perpetradas pelas agências de viagem e de publicidade, que recebem, por responsabilidade, valores referentes a serviços prestados por outrem (hotéis, traslados, transportes públicos e veiculação de publicidade por meio de jornais, revistas, rádios e TVs) que, consagradamente, não constituem o fato gerador das obrigações do PIS e da COFINS.

Por penúltimo e em homenagem à minúcia, nem mesmo a amplitude estabelecida pelo § 1º do art. 3º da Lei há pouco citada serve como suporte para pretender exigir a contribuição guerreada.

Diz a norma:

"Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas".

Atente-se para os requisitos da regra. A mesma estabelece como elemento nuclear do fato gerador o faturamento. Especifica que tal constitui-se na receita bruta, sendo irrelevante o tipo de atividade exercida e a classificação contábil adotada para defini-la.

Quer dizer a regra que basta ser receita para que o faturamento se aperfeiçoe e faça influir não somente o PIS como igualmente a Cofins.

Data venia, constato aí questão fulcral. Não admito que qualquer ingresso de valor nos cofres do contribuinte se constitua em receita decorrente de faturamento. Temos nesta assertiva duas figuras distintas. Uma é o ingresso. A outra é a receita. Toda a receita decorre de um ingresso de valores. A recíproca, indene de dúvidas, não é verdadeira. Uso exemplo pontual, ainda que singelo, para ilustrar a conclusão: A devolução, pelo sócio, de um empréstimo feito ao mesmo pela pessoa jurídica é um ingresso de valor. No entanto, não é receita decorrente de faturamento.

Demonstro, por tal, que o conceito de receita deve vincular-se a um ganho da empresa, decorrente de uma atividade plenamente afeiçãoada aos seus objetivos sociais e as suas atividades operacionais. Reitero que, no presente caso, a receita auferida é a decorrente do agenciamento, pela ocorrência das premissas citadas.

Insiro, a propósito e por peculiar, o argumento de que a pretensão do fisco como postada, representa a incidência dupla do PIS sobre uma só ocorrência do fato gerador relativo ao transporte. Límpido de dúvidas que o serviço de transporte efetuado foi um só. Pretender cobrar o PIS sobre o mesmo de quem não transportou a mercadoria, é fazer incidir a exigência sem que tenha ocorrido o fato gerador. Na pretensão do Fisco, haveria a exigência do PIS do agenciador - recorrente no presente processo -, que não prestou o serviço de transporte, e de quem efetivamente o prestou, terceiro, na condição de agenciado.



Processo nº : 10735.000510/2001-35
Recurso nº : 127.171
Acórdão nº : 202-16.490

Cleuza Takafuji
Secretária de Segunda Câmara

Repiso insistentemente que, in casu, a ora recorrente teve somente em seu favor o faturamento/receita decorrente da diferença entre o valor cobrado do tomador do serviço e o pago a quem transportou, desde sempre assim dividido, dado à sua condição de mero agenciador. Volto a insistir que é irrelevante que o transporte feito por terceiro seja identificado como sub-contratação, terceirização, ou qualquer outra definição ou conceito para daí dizer, como pretende a fiscalização, que esta condição determina a diferença entre mero custo da recorrente ou faturamento destinado a terceiros.

...

Socorro-me, ao final, de trechos de voto da lavra do Conselheiro Gustavo Kelly Alencar, quando esse muito bem discorreu a propósito dos conceitos de "receitas" e "entradas":

" (...)

Em consequência do explicitado, a recorrente, ao agenciar fornecimento de trabalhador temporário ao tomador de seus serviços, recebe:

a) a taxa de agenciamento pela prestação dos serviços que lhe são solicitados;

b) os valores dos salários dos trabalhadores temporários e os encargos sociais pertinentes, haja vista que, por força de lei, fica responsável pelo pagamento dessas quantias a que prestou trabalho temporário e pela previdência social. Para desempenhar essa atividade de agenciamento de mão-de-obra temporária, a recorrente possui um quadro de servidores permanentes que lhe prestam serviços. Mantém, por outro ângulo, cadastro contendo nomes de trabalhadores temporários, que não são seus empregados permanentes, os quais são convocados quando terceiros lhe solicitam esse tipo de mão-de-obra. A remuneração bruta que a recorrente recebe, portanto, pelo serviço que lhe foi solicitado, é a taxa de agenciamento. As demais parcelas são salários e contribuições sociais de terceiros. Ela, apenas, por força de lei, recebe os valores correspondentes e fica obrigada a pagar a quem de direito (trabalhadores convocados e sujeitos dos encargos sociais). A base de cálculo do ISS, caracterizado o tipo de serviço descrito, há de ser, conseqüentemente, o valor integral que a recorrente recebe pelo agenciamento, sem a inclusão das importâncias voltadas para o pagamento dos salários dos trabalhadores convocados e dos seus encargos sociais. E, portanto, o preço bruto do serviço, sem se efetuar o desconto de qualquer despesa que a empresa tenha para executá-lo. Na espécie, a taxa de agenciamento é o preço bruto do serviço prestado.

Sobre o tema, Eduardo Bottalo, cuidando do ISS, é claro ao apurar o preço do serviço, base impositiva do tributo:

"A lista de serviços aprovada pela Lei Complementar n.º 56, de 15.12.87, contempla, em seu item 84, os que consistem em "recrutamento, agenciamento, seleção, colocação ou fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive por empregados do prestador de serviços ou por trabalhadores avulsos por ele contratados".

O objetivo do presente estudo é identificar a base de cálculo do imposto a cargo das empresas que prestam os serviços descritos. A importância do tema é revelada pelo inesquecível Geraldo Ataliba nesta expressiva passagem:

"... tão importante, central e decisiva é a base impositiva que se pode dizer que - conforme o legislador escolha uma ou outra - poderemos reconhecer configurada esta ou aquela espécie ou subespécie tributária.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 21/12/2005

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10735.000510/2001-35
Recurso nº : 127.171
Acórdão nº : 202-16.490

Cleusa Takafuji
Secretária de Segunda Câmara

43.17 - Efetivamente, em direito tributário, a importância da base imponible é nuclear, já que a obrigação tributária tem por objeto sempre o pagamento de uma soma em dinheiro, que somente pode ser fixada em referência a uma grandeza prevista em lei e ínsita ao fato imponible, ou dela decorrente ou com ela relacionada.

A própria classificação geral dos tributos em espécie e destas em subespécies depende visceralmente deste tão importante aspecto da h.i. ("Hipótese de Incidência Tributária", 5ª edição, 2ª tiragem, Malheiros, São Paulo, 1992, pág. 101 - grifamos).

No caso concreto, as empresas prestadoras dos serviços em causa:

a) são reembolsadas por suas clientes pelas importâncias correspondentes aos valores brutos das remunerações devidas aos trabalhadores temporários, acrescidas daquelas relativas aos encargos sociais correspondentes;

b) são pagas, em quantias específicas, a título de remuneração pelos serviços de recrutamento prestados às mesmas clientes. Diante desse quadro, a dúvida que surge, no tocante à determinação da base de cálculo do ISS, é saber se esta deve corresponder ao somatório: valores reembolsados ("a") mais valores pagos ("b"), ou, se, ao revés, apenas estes últimos configuram "grandeza ínsita ao fato imponible". Em abono ao prevailecimento da primeira corrente, afirma-se que o pagamento de encargos de remuneração de empregados, cujos serviços são recrutados para terceiros, caracterizam custo próprio e nuclear das prestadoras de serviço. Afirma-se, ainda, que a própria redação do item 84 da lista anexa à Lei Complementar n.º 56/87, a tanto conduziria, na medida em que contempla o exercício da atividade por meio de "empregados do prestador de serviços ou por trabalhadores por ele contratados".

Nosso entendimento é divergente. Temos que os valores meramente reembolsados às prestadoras de serviços não comportam, sob qualquer argumento, a respectiva inclusão na base de cálculo do ISS que lhes cabe. Procuraremos, a seguir, justificar este ponto de vista.

A adequada compreensão da matéria exige, preliminarmente, que se identifique, de modo claro, a natureza das atividades desenvolvidas pelas empresas de recrutamento de mão-de-obra temporária, com o objetivo de demonstrar que elas agem como meras intermediárias, e, assim, devem ser tributadas exclusivamente em função da remuneração dos serviços que prestam, o que afasta a inclusão, na base de cálculo do tributo, de valores que lhes são apenas reembolsados pelas tomadoras dos mesmos serviços.

Para isso, mister diferenciar o conceito de "entrada" e "receita", diversos e com efetiva relevância para o deslinde da questão.

As entradas são valores que, embora transitando graficamente pela contabilidade das prestadoras, não integram seu patrimônio e, por consequência, são elementos incapazes de exprimir traços de sua capacidade contributiva, nos termos em que exige a Constituição da República (art. 145, § 1º).

As receitas, ao contrário, correspondem ao benefício efetivamente resultante do exercício da atividade profissional. Passam a integrar o patrimônio das prestadoras. São exteriorizadoras de sua capacidade contributiva. As verbas identificadas como taxa de agenciamento, preço do serviço, são inegavelmente receitas - e sempre foram objeto de tributação pela Autuada, enquanto que as demais, relativas à remuneração dos empregados, são entradas.

[Assinaturas]



Processo nº : 10735.000510/2001-35
Recurso nº : 127.171
Acórdão nº : 202-16.490

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Nem se alegue que a exclusão, da base de cálculo da Cofins, in casu, não encontra respaldo legal, pois a questão aqui ultrapassa a previsão do artigo 3º, §2º da Lei 9.718/98, que já foi decidida pelo STJ, conforme decisão abaixo ementada:

“RECURSO ESPECIAL Nº 445.452 - RS (2002/0083660-7)

RELA TOR: MINISTRO JOSÉ DELGADO

RECURSO ESPECIAL. ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS LEI Nº 9.718/98, ARTIGO 3º, § 2º, INCISO III. NORMA DEPENDENTE DE REGULAMENTAÇÃO. REVOGAÇÃO PELA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1991-18/2000. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ARTIGO 97, IV DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. DESPROVIMENTO.

1. Se o comando legal inserto no artigo 3º, § 2º, III, da Lei nº. 9718/98 previa que a exclusão de crédito tributário ali prevista dependia de normas regulamentares a serem expedidas pelo Executivo, é certo que, embora vigente, não teve eficácia no mundo jurídico, já que não editado o decreto regulamentador, a citada norma foi expressamente revogada com a edição de MP 1991-18/2000. Não comete violação ao artigo 97, IV, do Código Tributário Nacional o decisório que em decorrência deste fato, não reconhece o direito de o recorrente proceder à compensação dos valores que entende ter pago a mais a título de contribuição para o PIS e a COFINS,

2. “In casu”, o legislador não pretendeu a aplicação imediata e genérica da lei, sem que lhe fossem dados outros contornos como pretende a recorrente, caso contrário, não teria limitado seu poder de abrangência.

3. Recurso Especial desprovido”.

Pois, o referido dispositivo cuida inequivocamente de receitas; não de meras entradas. E, como se sabe, não pode o legislador tributário, por força do disposto nos artigos 110 do CTN, alongar, estender ou integrar conceitos de direito privado.

A natureza da atividade de locação e contratação de trabalho temporário são tais que mereceram até mesmo a elaboração de legislação própria, como já visto, dada sua peculiaridade.

E, como cediço, é de notória sabença que conceitos específicos prevalecem sobre os genéricos, princípio da hermenêutica que, repisa-se, foi albergado pelos retrocitados artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional.

Tanto que a própria legislação previdenciária, verificando a peculiaridade citada, tanto da contratação de mão-de-obra temporária, com do agenciamento, locação de contratação de serviços e afins, evoluiu da, inicialmente, atribuição de responsabilidade solidária do contratante (empresa tomadora) e do contratado (empresa prestadora) no recolhimento das contribuições incidentes:

- num primeiro momento, a tomadora incluía o valor da contribuição na fatura de serviços, cabendo ao contratado efetuar o recolhimento - na falta deste, poderia a autarquia cobrar da tomadora, mesmo tendo esta entregue os valores no tempo, forma e valor corretos - caberia à esta exercer seu direito de regresso em face da prestadora;

- posteriormente, passa a legislação a prever a retenção, sobre os devidos valores, da contribuição previdenciária, que passaria a ser recolhida pela própria tomadora, quando do pagamento do serviço.



Processo nº : 10735.000510/2001-35
Recurso nº : 127.171
Acórdão nº : 202-16.490

Cláudio Takafuji
Secretaria da Segunda Câmara

E, se assim o é, tem-se por única conclusão possível que tais valores não são nem nunca foram receita, mas mera entrada. Logo, não pertencem à base de cálculo de tributo algum devido pela empresa prestadora.

Tomamos ainda o exemplo do Imposto de Renda e proventos de qualquer natureza, que tem por fato gerador o acréscimo patrimonial, o que aqui por certo não há. A empresa recebe os valores e imediatamente os repassa a seus destinatários - empregados, INSS (até a modificação da Lei) e o próprio Fisco.

Sendo palavra-gênero, a entrada financeira alcança qualquer receita auferida, podendo afirmar-se que toda receita constitui uma entrada financeira, mas nem toda entrada financeira constitui uma "receita", por não ingressar no patrimônio da empresa.

O conceito de receita acha-se relacionado ao patrimônio da pessoa. Quem auferir receita, recebe um valor que vem alterar o seu patrimônio ou a sua riqueza. Receita, do latim 'recepta' é vocábulo que designa recebimento, valores recebidos.

Receita é vocábulo que designa o conjunto ou soma de valores que ingressam no patrimônio de determinada pessoa.

Podemos definir receita como toda entrada de valores que, integrando-se ao patrimônio da pessoa (física ou jurídica, pública ou privada), sem quaisquer reservas ou condições, venha acrescer o seu vulto como elemento novo e positivo. Quanto ao conceito de "receita", muito se discutiu esse problema da exigência de ingresso no patrimônio da pessoa para ser receita. Para alguns autores, a receita é sinônimo de "entrada financeira", sendo assim considerada qualquer entrada de dinheiro, venha ou não a constituir patrimônio de quem a recebe. Todos os recebimentos auferidos são incluídos como receita, seja qual for o seu título ou natureza, inclusive o produto da caução, de depósito, de empréstimo ou de fiança criminal.

Tudo que se recebe constitui receita, seja "entrada financeira" (não há o ingresso no patrimônio da pessoa), "renda" (auferida de determinada fonte de propriedade da pessoa), "preço" (auferido da venda de um bem material ou de um serviço) ou "receita" (soma de valor que entra para o patrimônio da pessoa).

Receita vem a ser, assim, sinônimo de "entrada financeira", como atestam João Pedro da Veiga Filho e Walter Paldes Valério, além de outros insígnies autores. Para outros doutrinadores, o conceito de receita é mais restrito.

A entrada financeira, para ser receita deve ingressar no patrimônio da pessoa, que fica proprietário da mesma. Aliomar Baleeiro conceitua a receita pública da seguinte forma: "a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo". Manuel de Juano, diz ser receita pública, "toda quantidade de dinheiro ou bens que obtém o Estado como proprietário para empregá-los legitimamente na satisfação das necessidades públicas".

Seguindo os ensinamentos de Quarta, receita "é uma riqueza nova que se acrescenta ao patrimônio". No mesmo sentido: V. Gobbi, Ezio Vanni, Carlos M. Giuliani Fonrouge, além de outros mestres. Conforme se nota, o elemento "entrada para o patrimônio da pessoa" é essencial para caracterizar a entrada financeira como receita. Esta abrange toda quantidade de dinheiro ou valor obtido pela pessoa, que venha a aumentar o seu patrimônio, seja ingressando diretamente no caixa, seja indiretamente pelo direito de recebê-la, sem um compromisso de devolução posterior, ou sem baixa no valor do ativo.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 21/12/2005

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10735.000510/2001-35
Recurso nº : 127.171
Acórdão nº : 202-16.490

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Ao examinar e comentar a Lei n.º 4.320, de 1964, J. Teixeira Machado Jr., define receita da seguinte forma:

"Um conjunto de ingressos financeiros com fontes e fatos geradores próprios e permanentes, oriundos da ação de tributos inerentes à instituição, e que integrando patrimônio na qualidade de elemento novo, produz-lhe acréscimos, sem contudo gerar obrigações, reservas e reivindicações de terceiros".

Pelas considerações acima, verifica-se que a base de cálculo da Cofins, no caso da atividade de fornecimento de mão-de-obra temporária, é a receita bruta proveniente do serviço prestado (o fornecimento da mão-de-obra temporária), assim entendida a soma de valores auferidos e que adentram para o patrimônio do prestador. Na hipótese específica, os valores correspondentes à paga de salários e de encargos sociais dos trabalhadores temporários, são receitas destes e não da empresa prestadora.

Incluir tais valores (salários e encargos) na base de cálculo da Cofins é ferir a capacidade contributiva e onerar valores não relacionados ao fato gerador da obrigação tributária. Como tal, esta exigência arbitrária é inconstitucional por extravasar a competência dos municípios e exasperar na exigência fiscal.

Concluímos então que a base de cálculo da Cofins, na hipótese de prestação de serviços de fornecimento de mão-de-obra temporária, limita-se ao valor das comissões auferidas pela empresa fornecedora (prestadora), sendo vedada a inclusão de valores que não adentram para o patrimônio da empresa prestadora (não são receitas).

O Egrégio Primeiro Tribunal de Alçada Civil de São Paulo já de longa data vem adotando entendimento segundo o qual:

"Não é qualquer receita que enseja a tributação pelo ISS, mas a resultante da prestação de serviços, atividade tributária".

Demais receitas, ditas inorgânicas ou secundárias, cuja origem não seja atividade tributária, originando-se de atividades marginais que não representam fruto do serviço prestado, não interessam ao ISS, pois não representam preço do serviço, não constituindo base imponível do tributo" (Ap. 363.954 - reexame - 3ª C. - J. 1.12.86 - Rel. Juiz Toledo Silva - Rev. dos Trib. 616/104).

O modelo traçado pela ementa transcrita justifica a conclusão de que a atividade desenvolvida pelas empresas de recrutamento de mão-de-obra não pode expressar-se no inconseqüente ato de repassar a trabalhadores temporários valores dos salários e encargos devidos em razão da prestação de serviços feita a terceiros.

E, conquanto tais valores possam mostrar-se quantitativamente expressivos, nem assim perdem a condição, tão bem assinalada pelo v. acórdão, de receitas inorgânicas ou secundárias, não originárias da atividade tributada.

Em face das considerações postas, podemos assentar que a pretensão de incluir-se valores meramente reembolsados às empresas de recrutamento de mão-de-obra na base de cálculo da Cofins enseja:

a) ofensa ao princípio da capacidade contributiva (Constituição da República, art. 145, § 1º), afigurando-se, em conseqüência, confiscatória (Constituição da República, art. 150, IV);

b) descon sideração da natureza dos serviços prestados, nos termos disciplinados pelos artigos 2º e 4º da Lei 6.019/74."



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 21/12/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10735.000510/2001-35
Recurso nº : 127.171
Acórdão nº : 202-16.490

Clézia Nakafuji
Secretária da Segunda Câmara

Em socorro deste mesmo entendimento, adoto, da mesma forma, as razões de decidir do Conselheiro Eduardo da Rocha Schmidt, Relator do Acórdão nº 202-14979, *verbis*:

"A questão reclama se aprofunde o exame do conceito de receita, para o que é bom começo da lição de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELLO:

"... receita é um plus jurídico, de qualquer natureza ou origem, que agrega um elemento positivo, de qualquer natureza ou origem, que agrega um elemento positivo ao patrimônio, dependendo de específico tratamento legal; e que não atribua a terceiro qualquer direito contra o adquirente, não decorra de mero cumprimento de obrigação para um terceiro e nem represente simples direito à devolução de direito anteriormente existente, capital social ou reserva de capital".

E prossegue:

"A pretensão fazendária objetiva a tributação de valores que não representam ingresso patrimonial para a Contribuintes, foge do conceito mesmo de receita - mais amplo que o faturamento -, vulnerando o princípio da capacidade contributiva. O entendimento fazendário confunde, equivocadamente, receita com entrada, o que não é juridicamente possível, como assentou o Superior Tribunal de Justiça:

"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN EMPRESTA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE AGENCIAMENTO DE MÃO - DE - OBRA TEMPORÁRIA.

- 1. A empresa que agencia mão-de-obra temporária age como intermediária entre o contratante da mão-de-obra e o terceiro que é colocado no mercado de trabalho.*
- 2. A intermediação implica o preço do serviço que é a comissão, base de cálculo do fato gerador consistente nessas 'intermediações';*
- 3. O implemento do tributo em face da remuneração efetivamente percebida conspira em prol dos princípios da legalidade, Justiça tributária e capacidade contributiva.*
- 4. O ISS incide, apenas, sobre a taxa de agenciamento, que é o preço do serviço pago ao agenciador, sua comissão e sua receita, excluídas as importâncias voltadas para o pagamento dos salários e encargos sociais dos trabalhadores. Distinção de valores pertencentes a terceiros (os empregados) e despesas, que pressupõem o reembolso. Distinção necessária entre receita e entrada para fins financeiro-tributários. Precedentes do E. STJ acerca da distinção.*
- 5. A equalização, para fins de tributação, entre o preço do serviço e a comissão induz à uma exação excessiva, lideira à vedação ao confisco.*

Recurso especial provido".

(RE 411580/SP, Rel. Min. Luís Fux, DJU 16.12.2002, p. 253).

Veja-se o seguinte excerto do voto vencedor proferido pelo Ministro LUIZ FUX:

"As entradas são valores que, embora transitando graficamente pela contabilidade das prestadoras, não integram seu patrimônio e, por consequência, são elementos incapazes de exprimir traços de sua capacidade contributiva, nos termos em que exige a Constituição da República (Art. 145, § 1º).

[Assinaturas]



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 21/12/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10735.000510/2001-35
Recurso nº : 127.171
Acórdão nº : 202-16.490

Cleuza Takafuji
Secretária de Segunda Câmara

As receitas, ao contrário, correspondem ao benefício efetivamente resultante do exercício da atividade profissional. Passam a integrar o patrimônio das prestadoras. São exteriorizadoras de sua capacidade contributiva".

Na mesma linha já decidiu a Primeira Câmara no Acórdão nº 201-73.944, Relator Conselheiro Jorge Freire, de cujo voto extrai-se:

"Dúvida não há de que quando a legislação menciona que a base de cálculo da COFINS é o faturamento, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza, está se referindo às atividades comerciais próprias do sujeito passivo da relação jurídico tributária e não o de terceiros".

"Assim, nem toda receita que circula pelo caixa da empresa necessariamente será base impositiva da COFINS. E nesse sentido esta Câmara já decidiu quando julgou o Recurso n.º 109.019, relatado pelo ilustre Dr. Sergio Gomes Velloso, quando ficou assentado que o valor referente ao repasse de verbas de empresas consorciadas à empresa responsável pela administração da obra a cargo daquelas, não constituía faturamento a ensejar a incidência da norma impositiva".

"Da mesma forma ocorre em relação às chamadas comissões. Embora os valores referentes tais comissões adentrem no caixa da autuada, e isso é inconteste, os mesmos são escriturados em contas redutoras de vendas (comissões a pagar), as quais compensam os montantes lançados em receita.

Demais disso, conforme constata-se às fls. 138/177, uma vez repassados tais valores às agências de publicidade, estas emitem nota fiscal de prestação de serviços".

Este entendimento foi, também, consagrado pela Primeira Câmara do Primeiro Conselho, no Acórdão nº 101-93.011, Relatora a Conselheira Sandra Faroni:

"OMISSÃO DE RECEITAS - FALTA DE CONTABILIZAÇÃO

"Comprovado que as receitas tidas pela fiscalização como omitidas referem-se a vendas de mercadorias de terceiros, recebidas em consignação, sobre as quais a empresa auferiu apenas receita de prestação de serviços (comissão sobre vendas), cancela-se a exigência correspondente.

LANÇAMENTOS DECORRENTES - *As conclusões ao IRPJ a respeito de omissão de receitas aplicam-se aos lançamentos do PIS, Finsocial, Cofins, IRRF e Contribuição Social, eis que afetam da mesma forma as exações.*

MULTA - REDUÇÃO DE OFÍCIO - *Aplica-se a fato pretérito não definitivamente julgado a legislação tributária que comine penalidade menos gravosa que a prevista na lei em vigor ao tempo da infração. Recurso voluntário provido em parte".*

Por fim, releva notar que a Secretaria da Receita Federal já reconheceu a possibilidade da segregação das receitas das meras entradas, para fins de incidência do PIS e da Cofins, como é exemplo o Ato Declaratório SRF nº 7/2000:

"ATO DECLARATÓRIO Nº 7, DE 14/02/2000 (DOU e 16.02.2000)

Dispõe sobre o tratamento tributário aplicável às receitas das pessoas jurídicas subordinadas a Fundo de Compensação Tarifária aprovado pelo

Poder Público.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições declara que:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 21/12/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10735.000510/2001-35
Recurso nº : 127.171
Acórdão nº : 202-16.490

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

I - os valores recebidos por empresas concessionárias ou permissionárias de serviço público de transporte urbano de passageiros, subordinados ao sistema de compensação tarifária, que devem ser repassados a outras empresas do mesmo ramo, por meio de fundo de compensação criado ou aprovado pelo Poder Público Concedente ou Permissionário, não integram a receita bruta, para os fins da legislação tributária federal.

II - os valores auferidos a título de repasse, de fundo de compensação tarifária integram a receita bruta, devendo ser consideradas na determinação da base de cálculo dos impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal".

Ante todo o exposto, e considerando tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de dar integral provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões, em 10 de agosto de 2005.

RAIMAR DA SILVA AGUIAR
RAIMAR DA SILVA AGUIAR