



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10735.004030/2002-24
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9303-007.700 – 3ª Turma
Sessão de 21 de novembro de 2018
Matéria COFINS
Recorrente STAFF RECURSOS HUMANOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/07/1997 a 31/12/2001

ATIVIDADE ECONÔMICA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CUSTOS DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O custos dos serviços prestados pelas pessoas jurídicas, cuja atividade econômica é a prestação de serviços para terceiros, integram o custo do serviços vendidos/prestados e, conseqüentemente o seu faturamento, inexistindo amparo legal para a exclusão de tais custos da base de cálculo da contribuição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama (relatora), Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal. Julgado dia 21/11/2018, no período da tarde

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama - Relatora

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício), Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo contra o Acórdão nº 202-19.040, da 2ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, que deu parcial provimento ao recurso da seguinte forma:

- Por maioria de votos, deu provimento para reconhecer a decadência do direito de o Fisco exigir o crédito tributário em relação aos fatos geradores encerrados até setembro/1997, inclusive;
- Pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso quanto à exclusão dos salários e encargos sociais da base de cálculo da contribuição.

O Colegiado *a quo*, assim, consignou a seguinte ementa:

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

Período de apuração: 01/07/1997 a 31/12/2001

DECADÊNCIA.

Nos casos de lançamento por homologação, aplica-se o art. 150, § 42 do CTN, contando-se o prazo de 5 anos a partir da ocorrência do fato gerador.

*PRESTADORA DE SERVIÇO TEMPORÁRIO. RECEITA BRUTA.
COMPOSIÇÃO.*

Constitui receita bruta da empresa prestadora de serviço temporário a totalidade dos valores recebidos da empresa tomadora do serviço, a qual é meramente cliente daquela, inexistindo qualquer relação jurídica entre a tomadora do serviço e o trabalhador temporário. A discriminação, em contrato, das parcelas que compõem o valor total da prestação de serviço

temporário não é oponível ao conceito de receita bruta estatuído na legislação tributária.”

Irresignado, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, trazendo, entre outros, que:

- O lançamento encontra-se fundamentado por supostas diferenças constatadas na base de cálculo do tributo, sendo que o fisco, quando da autuação, considerou receitas não próprias como base tributável, tributando meros repasses de valores de salários e encargos advindos de atividade de intermediação – locação de mão-de-obra temporária – Lei 6.019/74 – seriam supostamente receitas próprias da empresa, constituindo faturamento para fins de incidência da contribuição;
- No entanto, é de se excluir da base de cálculo da Cofins receitas estranhas e específicas que não se relacionam com a noção de receita bruta própria da prestadora de serviços;
- É empresa prestadora de serviços de locação de mão-de-obra temporária e, no exercício dessa atividade, atua com intermediação – recrutamento, seleção e contratação – de mão de obra a terceiros – empresas tomadoras;
- Pela prestação de serviço, o sujeito é remunerado por meio de pagamento de uma taxa de administração/preço do serviço, valor este que corresponde a sua receita real e de fato.

Em Despacho às fls. 206 a 207, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

Contrarrrazões ao recurso foram apresentadas pela Fazenda Nacional, que trouxe, entre outros, que:

- Considerando que PIS e a Cofins têm como base de cálculo o faturamento e/ou a receita bruta, deve a contribuição incidir sobre o total da fatura emitida, incluindo-se, portanto, o valor ajustado para

o agenciamento e os salários pagos ao pessoal temporário fornecido à empresa contratada;

- Apenas a lei poderia fazer excluir essa incidência, poderia e não o fez;
- Faz-se mister apontar expressamente que as receitas em voga não se inserem em qualquer das hipóteses excepcionais previstas no artigo 3º, §2º, da Lei 9.718/98, passíveis de exclusão da base de cálculo da Cofins.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama - Relatora

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, entendo que devo conhecê-lo, eis que atendidos os pressupostos de admissibilidade de recurso previstos no art. 67 do RICARF/2015 – Portaria MF 343/2015 com alterações posteriores. O que concordo com o exame de admissibilidade constante em Despacho.

Ventiladas tais considerações, relativamente ao cerne da lide – qual seja – se haveria incidência de PIS e Cofins sobre o valor total de notas fiscais emitidas por serviços de agenciamento efetuados, eis que o sujeito passivo somente recolheu tais contribuições sobre as taxas de agenciamento.

Para melhor elucidar, importante recordar que:

- O sujeito passivo é empresa prestadora de serviços de locação de mão-de-obra temporária e no exercício dessa atividade atua com intermediação – recrutamento, seleção e contratação de mão de obra a terceiros;
- Eis seu objeto social:

“Cláusula Segunda

A sociedade tem por objeto:

- a) Locação de mão de obra temporária de acordo com a Lei 6.019/74;*
- b) Terceirização de serviços em geral;*
- c) Recrutamento e seleção de pessoal;*
- d) Assessoria e consultoria em Recursos Humanos;*
- e) Prestação de serviços técnicos contratados;*
- f) Serviços de Limpeza e Conservação;*
- g) Treinamento e desenvolvimento de pessoal;*
- h) Coleta, cobrança e distribuição de fichas, cartões e pedágios;*
- i) Desenvolvimento de projetos na área de recursos humanos;*
- j) Serviços rurais de qualquer natureza;*
- k) Serviços de recepção, telefonia e portaria e;*
- l) Serviços de internet.”*

- As Notas Fiscais, que constam dos autos, de prestação de serviço de agenciamento de mão-de-obra temporária, inclusive de folha de pagamento em separado por tomador de serviço, de forma anexa ao documento fiscal, nos moldes determinados pelo art. 60, inciso III, da IN MPS/SRP 3/05, pela Nota 3 do item 3 do capítulo II do Manual da GFIP/SEFIP Versão 8 e pelo art. 35 do Decreto 73.841/74;
- O sujeito passivo firma dois contratos: (i) um com as empresas tomadoras da mão-de-obra e (ii) outro com o trabalhador locado à empresa tomadora.

Analizando os autos, antecipo minha concordância a irretocável declaração de voto do nore ex-conselheiro Gustavo Kelly Alencar – o que, peço licença para transcrever:

“[...]

Ouso divergir da Ilma. Relatora por conta dos fundamentos que seguem:

As parcelas aqui em discussão dizem respeito a salário e encargos recebidos pela autuada e pagos a seus empregados, ao próprio Fisco e ao Instituto Nacional da Seguridade Social — INSS.

A empresa recorrente foi intimada, em face do auto de infração aqui tratado, a recolher o PIS e a Cotins sobre o valor total de notas fiscais emitidas por serviços de agenciamento efetuados, haja vista que só o recolheu tomando como base de cálculo o valor das taxas de agenciamento, ou seja, pelo valor do serviço.

A contribuinte afirma que atua em área especializada, fornecimento de mão-de-obra em caráter temporário, calculando os tributos incidentes tomando como base de cálculo o preço do serviço que presta, que é a comissão ajustada entre as partes. Resta, ainda, que, não obstante adotar o procedimento acima revelado, atuando de acordo com a lei, a autoridade fiscal entende que o imposto deve ter como base de cálculo a soma da comissão recebida, o salário do trabalhador temporário e os encargos sociais incidentes.

O Fisco defende que, mesmo em se tratando de empresa que agencia serviço temporário, como o PIS e a Cofins têm como base de cálculo o faturamento e/ou a receita bruta, deve a contribuição incidir sobre o total da fatura emitida, incluindo-se, portanto, o valor ajustado para o agenciamento e os salários pagos ao pessoal temporário fornecido à empresa contratada.

De onde se deduz como certos os seguintes fatos:

a) a recorrente é urna empresa prestadora de serviço de fornecimento de mão-de-obra temporária;

b) recebe das empresas contratadas, conforme citado diversamente nos autos, e incontestemente aceito pelas partes, a importância ajustada, discriminada em duas parcelas: taxa de agenciamento e pagamento de salários e encargos;

c) a recorrente recolheu o PIS e a Cofins somente sobre a taxa de agenciamento, por considerar ser esse o preço do serviço, conseqüentemente, a base de cálculo da contribuição;

d) o Fisco entende que o PIS e a Cofins devem ser recolhidos sobre as duas parcelas, isto é, sobre a taxa de agenciamento e sobre os valores recebidos a título de pagamento temporário.

É de se acolher o recurso da recorrente. Vejamos:

A recorrente está obrigada a recolher as contribuições por exatamente incorrer no fato impositivo da contribuição; por agenciar e recrutar, em caráter temporário, trabalhadores para prestar serviços a terceiros. Observo, desde logo, que a recorrente, por ser uma empresa prestadora de serviço de agenciamento e recrutamento de mão-de-obra de caráter temporário, não se caracteriza como uma prestadora de serviço de natureza comum, haja vista que o exercício de suas atividades está regulado pela Lei 112 6.019, de 03 de janeiro de 1974, e regulamentada pelo Decreto nº 2 73.841, de 13 de março de 1974.

Os dispositivos supracitados, ao preverem esse tipo de trabalho temporário, dispõem, em síntese, o que segue:

"A norma referida, instituidora do regime de trabalho temporário, admite o arrendamento de trabalhadores, desde que a operação ocorra entre as seguintes partes:

- a) a empresa de trabalho temporário (que contrata o trabalhador para terceiros);*
- b) o trabalhador temporário (uma categoria especial de trabalhador);*
- c) a empresa tomadora de trabalho temporário.*

A legislação define cada uma dessas partes, contratantes:

'compreende-se como empresa de trabalho temporário a pessoa física ou jurídica urbana, cuja atividade consiste em colocar à disposição de outras empresas, temporariamente, trabalhadores, devidamente qualificados, por ela remunerados e assistidos' (Lei nº 6.019, de 03.01.74, art. 49);

'considera-se trabalhador temporário aquele contratado por empresa de trabalho temporário, para prestação de serviço destinado a atender necessidade transitória de substituição de pessoal regular e permanente ou a acréscimo extraordinário de tarefas de outra empresa' (Decreto nº 73.841, de 13.03.74, art. 16);

'considera-se empresa tomadora de serviço ou cliente, para os efeitos deste Decreto, a pessoa física ou jurídica que, em virtude de necessidade transitória de substituição de seu pessoal regular e permanente ou de acréscimo extraordinário de tarefas, contrate locação de mão-de-obra com empresa de trabalho temporário' (Decreto nº73.841, de 13.03.74, art. 14)."

A relação jurídica existente entre a empresa de trabalho temporário (a agenciadora ou recrutadora da mão-de-obra), o trabalhador temporário e a empresa tomadora de trabalho temporário desenvolve-se por meio das seguintes fases:

"1) determinada EMPRESA TOMADORA DO SERVIÇO, tendo concluído que precisa de mão-de-obra temporária, procura EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO (como a AUTORA), manifestando sua intenção de utilizar determinada quantidade de profissionais especializados;

2) definidos os valores de remuneração, firma-se contrato entre as duas EMPRESAS, de acordo com as exigências da Lei nº 6.019, de 03.01.74;

3) finalmente, a EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO, completando o ciclo, firma contratos específicos com os TRABALHADORES TEMPORÁRIOS, colocando-se à disposição da EMPRESA TOMADORA DO SERVIÇO."

Por conseguinte, as obrigações recíprocas assumidas pelas três partes que participam dessa relação jurídica são:

"a) da EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO:

1 -fornecer o trabalhador temporário à empresa tomadora;

2 - pagar o salário do trabalhador temporário;

3 - recolher os encargos sociais pertinentes;

b) do TRABALHADOR TEMPORÁRIO:

- executar o trabalho que lhe for determinado pela empresa tomadora;

c) da EMPRESA TOMADORA DO SERVIÇO:

I - pagar a comissão da empresa de trabalho temporário e reembolsá-la das despesas com salários e encargos."

Em conseqüência 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. É, 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 nº 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 unia ou outra - poderemos reconhecer configurada esta ou aquela espécie ou subespécie tributária.

43.17 - Efetivamente, em direito tributário, a importância da base impositiva 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 imita ao fato impositivo, 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 insita ao fato impositivo". Em abono ao prevalecimento 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 nº 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. Ternos 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 conseqüência, são elementos incapazes de exprimir traços de sua capacidade contributiva, nos termos em que exige a Constituição da República (art. 145, § 12).

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 indetificadas 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.

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 art. 3º, § 2º, da Lei 9.718/98, que já foi decidida pelo STJ, conforme decisão abaixo ementada:

"RECURSO ESPECIAL Nº445.452 - RS (2002/0083660-7)

RELATOR : MINISTRO JOSÉ DELGADO

RECURSO ESPECIAL. ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. LEI N.º 9.718/98, ARTIGO 3º, § 2º, INCISO III. NORMA DEPENDENTE DE REGULAMENTAÇÃO. REVOGAÇÃO PELA MEDIDA PROVISÓRIA N.º 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 n.º9718/98 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 regulamentado]; 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 arts. 109 e 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 cedição, é de notória sabença que conceitos específicos prevalecem sobre os genéricos, princípio da hermenêutica que, repisa-se, foi albergado pelos retrocitados arts. 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.

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 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 insígnis 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.

Ao examinar e comentar a Lei nº- 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.

Concluimos, 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 imponible com 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 das contribuições enseja:

a) ofensa ao princípio da capacidade contributiva (Constituição da República, art. 145, § 1º 2), afigurando-se, em conseqüência, confiscatória (Constituição da República, art. 150, IV);

h) desconsideração da natureza dos serviços prestados, nos termos disciplinados • pelos arts. 22 e 42 da Lei nº 6.019/74.

Por fim, transcrevo o atual entendimento do Egrégio Superior Tribunal de Justiça sobre a distinção da presente hipótese.

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. EMPRESA DE REsp 827194/SC TRABALHO TEMPORÁRIO. CONTRIBUIÇÕES: COFINS/PIS/CSLL. INCIDÊNCIA. SALÁRIOS DOS TRABALHADORES E ENCARGOS SOCIAIS. REPASSE PELA EMPRESA TOMADORA. REAL FATURAMENTO: TAXA DE ADMINISTRAÇÃO.

I — '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. A intermediação implica o preço do serviço que é a comissão, base de cálculo do fato gerador consistente nessas 'intermediações'. O implemento do tributo em face da remuneração efetivamente percebida conspira em prol dos princípios da legalidade, justiça tributária e capacidade contributiva (..)

Distinção de valores pertencentes a terceiros (os empregados) e despesas, que pressupõe/li o reembolso. Distinção necessária entre receita e entrada para fins financeiro-tributários. Precedentes do E STJ acerca da distinção. (..)" (REsp n" 411.580/SP, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 16/12/02).

- Os valores referentes ao pagamento de salários e respectivos encargos sociais dos trabalhadores são repassados pela empresa tomadora como meras entradas na empresa de trabalho temporário, uma vez que pertencentes a terceiros, não podendo, pois, ser considerados para fins de incidência tributária.

III - Recurso improvido.

REsp 999646 Ministro HERMAN BENJAMIN DJ 26.06.2008

4. Os valores referentes ao pagamento de salários e respectivos encargos sociais não constituem receita da empresa de trabalho temporário, na medida em que são repassados pelas empresas tomadoras, apenas transitando pela contabilidade da empresa sem qualquer efeito patrimonial."

A jurisprudência tranqüila da Corte Superior é neste sentido, e a ela me filio para dar provimento ao recurso para anular o lançamento.[...]"

Ademais, importante insurgir ao entendimento do Supremo Tribunal Federal no referido RE 606.107/RS de que o conceito constitucional de “receita bruta” pressupõe um “ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições” – peço licença para transcrever o voto da Min. Rosa Weber, para melhor aclarar:

“Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondências no passivo, vem acrescer seu vulto, como elemento novo e positivo.”

Vê-se, assim, esvaziada a discussão sobre qual seria a correta classificação contábil do referido recurso, haja vista que, independentemente da classificação contábil adotada, a Suprema Corte definiu o conceito constitucional de “receita bruta”, entendendo imprescindível a verificação, no caso concreto, se o ingresso se submete ou não a alguma espécie de condição, reserva ou contraprestação pela pessoa que o recebe/ou que tenha direito – e se configura como elemento novo positivo.

Para melhor elucidar tal entendimento, impõe-se a transcrição de trecho da ementa do referido julgado, *in verbis* (Grifos meus):

“(…)

V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil.

*Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. **Sob o específico prisma constitucional, receita***

bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.

(...)” (grifou-se)”

Na mesma seara, ALIOMAR BALEEIRO no livro “Uma introdução é Ciência das Finanças” havia tratado tal conceito da mesma forma que o julgado no STF ao manifestar:

“Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, MI, acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.

Frise-se também o entendimento de Aires Barreto em seu artigo “A nova Cofins: primeiros apontamentos” contemplado na saudosa Revista Dialética de Direito Tributário:

“receita é [...] a entrada que, sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, se integra ao patrimônio da empresa, crescendo-o, incrementando-o,,”

Sendo assim, tem-se claro que a discussão, *de per si*, gira em torno da abrangência dos conceitos de receita e faturamento para fins de base de cálculo do PIS e da COFINS.

O que, na hipótese dos autos não se deve chegar ao questionamento de que a lei não previu sua exclusão e que, portanto, dever-se-ia tributar o ingresso - pois de receita auferida não se trata. Tal valor é estranha para a empresa.

Indiscutível que seu efeito econômico, portanto, não caracteriza nova riqueza, eis que seriam efetivamente dos trabalhadores que prestaram serviço a terceiros.

É de se esclarecer ainda que pela Teoria da Prevalência da Essência Econômica sobre a Forma, a correta classificação contábil deveria desconsiderar qualquer intenção de se tratar tais recursos como receita.

Ora, no que tange ao conceito contábil de receita, o CPC 30 traz (Grifos meus):

[...]

Objetivo

*A receita é definida no Pronunciamento Conceitual Básico Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro como aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos **que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade** e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade.*

[...]

7. Neste Pronunciamento são utilizados os seguintes termos com os significados especificados a seguir:

Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários.

[...]"

Vê-se claro que o conceito de receita trazido pelo CPC 30 é consonante com o manifestado pelo STF quando especifica, em síntese, que receita é o ingresso de recursos que resulta em aumento do patrimônio líquido da entidade. O que resta, nessas fundamentações, concluir que tal incentivo não poderia ser contabilizado como receita e, por conseguinte, não comporia a base das contribuições.

E, caso se pretenda ignorar os dizeres do CPC 30 - Receitas, alegando se tratar de norma contábil sem implicação tributária, cabe trazer o art. 58 da Lei 12.973/14:

*“DAS DEMAIS DISPOSIÇÕES RELATIVAS À LEGISLAÇÃO
TRIBUTÁRIA*

Art. 58. A modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à

publicação desta Lei, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria.

Parágrafo único. Para fins do disposto no caput, compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil, no âmbito de suas atribuições, identificar os atos administrativos e dispor sobre os procedimentos para anular os efeitos desses atos sobre a apuração dos tributos federais.”

Com tal dispositivo, fica evidente que as normas contábeis publicadas anteriormente à Lei 12.973/14 devem ser observadas para fins de registro contábil, produzindo, inclusive, efeitos tributários. O que é o caso do CPC 30 - Receitas. Esse dispositivo somente explicitou o que as normas contábeis internacionais já defendiam – a primazia da essência sobre a forma. Tal teoria é de suma importância aos investidores que suplicavam pela transparência dos eventos e dos reflexos negociais que uma empresa vivenciava. Para eles, a contabilidade deveria refletir o que de fato, no sentido econômico, a empresa estava vivenciando. E, para melhor transmitir essas informações, independentemente da forma legal em que os negócios eram fechados ou contratados, a contabilidade deveria considerar o substrato econômico de cada evento – podendo, assim, o investidor conhecer os efetivos riscos de sua participação naquela empresa.

O art. 58 da Lei 12.973/14 nada mais fez do que explicitar o respeito a ser dado às normas internacionais de contabilidade que, por sua vez, trazem como princípio basilar a Primazia da Essência sobre a Forma. E, recorda-se, por esse princípio basilar, tais incentivos não devem ser considerados como receita.

Em vista do exposto, voto por dar provimento ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Redator designado.

Com todo respeito ao voto da ilustre relatora, mas discordo de seu entendimento.

A base de cálculo utilizada e tributada no lançamento foi o faturamento da pessoa jurídica, assim entendido o total de suas receitas operacionais decorrentes das atividades, objeto do seu Contrato Social, conforme estabelece os arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998, que assim dispõem:

"Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

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:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

II - as reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo; (Revogado pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

(...) "

As receitas tributadas decorreram de prestação de serviços, mediante cessão de empregados.

Os custos da prestação dos serviços, dentre eles, mão-de-obra, encargos sociais e administrativos, integram o custo dos serviços prestados (CSP) e, conseqüentemente, a receita operacional e o faturamento da pessoa jurídica prestadora de serviços, assim como os custos das mercadorias vendidas (CMV) e dos produtos industrializados (CPI) integram, respectivamente, os faturamentos das empresas comerciais e das indústrias.

A exclusão dos valores dos custos dos serviços prestados da base de cálculo da contribuição devida pelas empresas prestadoras de serviços não está elencada dentre aquelas previstas no § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, citados e transcritos anteriormente.

Dessa forma, não há como excluir da base de cálculo da contribuição, os custos dos serviços prestados e faturados para terceiros. Conforme demonstrado, a base de cálculo da contribuição é o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas operacionais da pessoa jurídica. Excluir o custo dos serviços prestados implica eleger como base de cálculo a margem comercial, contrariando os arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/1998, citados e transcritos anteriormente.

Diante do exposto, voto por NEGAR provimento ao recurso especial do contribuinte.

(assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal