



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10830.001730/2001-06
Recurso nº : 154.620
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - EXS.: 1997 a 2001
Recorrente : ESSENCIAL CONSULTORIA DE PESSOAL LTDA.
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ em BELO HORIZONTE/MG
Sessão de : 07 DE NOVEMBRO DE 2007
Acórdão nº : 105-16.757

A base de cálculo da CSLL das empresas de locação de mão de obra que não estão obrigadas à escrituração contábil (tributadas no IRPJ pelo lucro presumido), inclui o total de suas receitas, não podendo ser excluída a parcela recebida que utiliza para pagamento de seus funcionários.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por ESSENCIAL CONSULTORIA DE PESSOAL LTDA.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Eduardo da Rocha Schmidt (Relator), Roberto Bekierman (Suplente Convocado), Marcos Vinícius Barros Ottoni (Suplente Convocado) e Irineu Bianchi. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcos Rodrigues de Mello.


JOSE CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE


MARCOS RODRIGUES DE MELLO
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 18 ABR 2008

7



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº : 10830.001730/2001-06
Acórdão nº : 105-16.757

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: WILSON FERNANDES GUIMARÃES e WALDIR VEIGA ROCHA. Ausente, justificadamente o Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10830.001730/2001-06

Acórdão nº : 105-16.757

Recurso nº : 154.620

Recorrente : ESSENCIAL CONSULTORIA DE PESSOAL LTDA

RELATÓRIO

Trata o processo de auto de infração formalizado para constituição de crédito tributário de CSLL, em razão de a contribuinte ter oferecido, segundo a fiscalização, apenas parte de sua receita, notadamente a denominada taxa de agenciamento, e não a totalidade dos valores recebidos dos seus clientes.

Devidamente impugnada, a exigência foi mantida pelo acórdão recorrido, assim ementado:

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 31/01/1996, 29/02/1996, 31/03/1996, 30/04/1996, 31/05/1996, 30/06/1996, 31/07/1996, 31/08/1996, 30/09/1996, 31/10/1996, 30/11/1996, 31/12/1996, 31/03/1997, 30/06/1997, 30/09/1997, 31/12/1997, 31/03/1998, 30/06/1998, 30/09/1998, 31/12/1998, 31/03/1999, 30/06/1999, 30/09/1999, 31/12/1999, 31/03/2000, 30/06/2000, 30/09/2000

Ementa: CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO.

É a atividade onde se examina a validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do fisco, sem perscrutar da legalidade ou constitucionalidade dos fundamentos daqueles atos, cuja apreciação é de competência exclusiva do Poder Judiciário. Ao julgador administrativo cabe, tão-somente, o dever de observar as normas legais e regulamentares vigentes.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Data do fato gerador: 31/01/1996, 29/02/1996, 31/03/1996, 30/04/1996, 31/05/1996, 30/06/1996, 31/07/1996, 31/08/1996, 30/09/1996, 31/10/1996, 30/11/1996, 31/12/1996, 31/03/1997, 30/06/1997, 30/09/1997, 31/12/1997, 31/03/1998, 30/06/1998, 30/09/1998, 31/12/1998, 31/03/1999, 30/06/1999, 30/09/1999, 31/12/1999, 31/03/2000, 30/06/2000, 30/09/2000

Ementa: RECEITA BRUTA AUFERIDA – ATIVIDADE DESENVOLVIDA.

De acordo com a legislação tributária a receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10830.001730/2001-06
Acórdão nº : 105-16.757

operações de conta alheia, independentemente da atividade exercida pela empresa, admitindo-se tão-somente as exclusões legalmente previstas.

TRIBUTAÇÃO SOBRE LUCRO PRESUMIDO – BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL.

A base de cálculo da contribuição social para as empresas tributadas pelo lucro presumido e desobrigadas de escrituração contábil resulta de percentual aplicado sobre a receita bruta, nos termos estabelecidos em lei regularmente inserida no sistema tributário nacional.”

Inconformada, interpôs a contribuinte o competente recurso voluntário, sustentando que a contribuição deve incidir apenas sobre a taxa de agenciamento e não sobre a totalidade dos valores recebidos de seus clientes.

É o relatório.

inden

25



Processo nº : 10830.001730/2001-06
Acórdão nº : 105-16.757

VOTO VENCIDO

Conselheiro EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT, Relator

Presentes os pressupostos recursais, passo a decidir.

A solução da controvérsia repousa em saber se a receita bruta da contribuinte é composta pela totalidade dos valores recebidos de seus clientes, ou se apenas pela taxa de agenciamento. Em sendo composta somente por esta última, a autuação será improcedente.

A matéria já foi enfrentada pelo Superior Tribunal de Justiça sob a ótica do Imposto Sobre Serviços:

“PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. ART. 535 DO CPC. VIOLAÇÃO NÃO CONFIGURADA. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN. AGENCIAMENTO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA. INTERMEDIÇÃO. ATIVIDADE-FIM DA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS.

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 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 com a prestação. Distinção necessária entre receita e entrada para fins financeiro-tributários. Precedentes do E STJ acerca da distinção.

4. A exclusão da despesa consistente na remuneração de empregados e respectivos encargos da base de cálculo do ISS, impõe perquirir a natureza das atividades desenvolvidas pela empresa prestadora de serviços. Isto porque as empresas agenciadoras de mão-de-obra temporária, submetidas às regras da Lei 6.019, de 3 de janeiro de 1974,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10830.001730/2001-06

Acórdão nº : 105-16.757

caracterizam-se pelo exercício de intermediação, hipótese em que o agenciador atua para o encontro das partes, quais sejam, o contratante da mão-de-obra e o trabalhador temporário, que é recrutado pela prestadora na estrita medida das necessidades dos clientes, dos serviços que a eles prestam, e ainda, segundo as especificações deles recebidas. A atividade-fim das referidas empresas é justamente, a intermediação.

5. Consectariamente, se a atividade de prestação de serviço de mão-de-obra temporária fosse prestada através de pessoal permanente das empresas de recrutamento, afastada estaria a figura da intermediação, considerando-se a mão-de-obra empregada na prestação do serviço contratado - qualquer que fosse -, como custo do serviço, despesa não dedutível da base de cálculo do ISS.

6. Nesse diapasão, faz-se necessário o exame das circunstâncias fáticas do trabalho prestado para que se possa concluir pela forma de tributação. In casu, os serviços prestados pela empresa recorrida ostentam amplo espectro, desbordando das características de uma empresa agenciadora de mão-de-obra temporária, consoante restou consignado na decisão proferida pelo juízo de primeira instância, litteris: "Optar Serviços Ltda (...) cujo objetivo é a prestação de serviços especializados de terceirização de mão-de-obra temporária e de prestação de serviços de limpeza, conservação, higienização e outros. (...) A impetrante tem como objeto social "serviços de agência de emprego, recrutamento e seleção de pessoal, conservação e limpeza de áreas, imóveis, móveis, desinfecção hospitalar, desratização e dedetização, serviços de portaria e vigilância desarmada, locação de mão-de-obra temporária e mão-de-obra por prazo determinado (CLT), ascensorista, telefonista e garagista, gari, zelador, office-boy motorizado ou não, limpeza e capina de áreas públicas e aceiras de vias, jardinagem, copeiras, cozinheiras, prestação de serviços em medicina do trabalho e segurança do trabalho" (fls. 15)"

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

8. Recurso especial provido."

(RESP 777.717-MG, 1ª T., Rel. Min. Luiz Fux, DJU de DJ 12.03.2007, p. 203)

O voto condutor do Ministro Luiz Fux foi lançado nos seguintes termos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10830.001730/2001-06
Acórdão nº : 105-16.757

"Cinge-se a controvérsia à definição da base de cálculo do ISS no tocante às empresas prestadoras de serviços de agenciamento de mão-de-obra temporária, vale dizer, se a incidência do imposto dar-se-ia sobre a taxa de administração - que é o preço do serviço efetivamente prestado - ou sobre o total da receita percebida, nela incluídas as importâncias voltadas para o pagamento dos salários e encargos sociais dos trabalhadores.

Inicialmente, faz-se mister assentar que a jurisprudência da Corte posicionava-se no sentido de que, de acordo com o art. 9º, do Decreto-Lei n.º 406/68, a base de cálculo ISS deveria corresponder ao preço do serviço, o qual abrangia o custo do serviço, lucro, frete, impostos e despesas operacionais. Desta sorte, para todos os efeitos legais, era considerada a receita bruta, posto inexistente previsão legal prevendo deduções para o cálculo de tal exação.

Nos autos do REsp n.º 209.005/SP, publicado no DJ de 16.08.1999, o e. Ministro Garcia Vieira assim se pronunciou quanto ao tema:

"(...).

A base de cálculo do imposto sobre serviços é o preço do serviço (Dec. Lei 406/68, art. 9º, 'caput'). O disposto no citado artigo não determina seja feita qualquer redução no cálculo do Imposto Sobre Serviços. No preço do serviço são incluídos vários elementos tais como custo do serviço, lucro, frete, impostos devidos, despesas operacionais, etc.

O preço do serviço é considerado como receita bruta. O STJ, no Resp n.º 12.468-0-SP, Segunda Turma, relator, Ministro Américo Luz, DJ de 08.08.94, entendeu que o preço do serviço consiste na renda bruta auferida pelo contribuinte, entendendo-se esta com os descontos efetivamente concedidos no momento do contrato dos serviços. Assim, no preço dos serviços estão incluídos rendimentos auferidos pelos trabalhadores, os tributos e encargos no recrutamento, agenciamento, seleção, colocação e fomento da mão-de-obra.

Com razão o v. acórdão recorrido (fls. 111/115), aos sustentar que: 'No exercício de suas atividades, a apelante oferece ao interessado o empregado temporário, por um preço previamente estabelecido. Este preço inclui, à obviedade, o salário do trabalhador, as contribuições sociais, e outros custos da empresa.



Processo nº : 10830.001730/2001-06
Acórdão nº : 105-16.757

Este, pois, o preço do serviço que presta. Não há embasamento legal para exclusão de quaisquer parcelas, ou para que o tributo incida, como pretende a embargante, somente sobre o valor de sua comissão, ou, como diz, sobre a taxa de administração. Porque o preço do serviço que presta é o valor que recebe da outra contratante'."

Eis a ementa de referido precedente:

"TRIBUTÁRIO - ISS - BASE DE CÁLCULO - AGENCIAMENTO DE MÃO-DE-OBRA - INCLUSÃO DO VALOR DOS SALÁRIOS DOS TRABALHADORES - IPC DE JANEIRO DE 1989.

A base de cálculo do Imposto Sobre Serviços é o preço do serviço. O preço do serviço é considerado como receita bruta, incluídos os rendimentos auferidos pelos trabalhadores, os tributos e encargos no recrutamento, agenciamento, seleção, colocação e fomento de mão-de-obra. O IPC relativo ao mês de janeiro de 1989 é de 42,72%. Recurso parcialmente provido."

(RESP 209005 / SP, Rel. Min. GARCIA VIEIRA, DJ de 16/08/1999)

No mesmo sentido, os seguintes julgados deste Superior Tribunal de Justiça:

"AGRAVO NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. ISS. JULGAMENTO EXTRA PETITA. BASE DE CÁLCULO. AGENCIAMENTO DE MÃO-DE-OBRA. JULGAMENTO EXTRA PETITA.

(...) omissis.

A base de cálculo do Imposto Sobre Serviços é o preço do serviço. O preço do serviço é considerado como receita bruta, incluídos os rendimentos auferidos pelos trabalhadores, os tributos e encargos no recrutamento, agenciamento, seleção, colocação e fomento de mão-de-obra, etc.

Agravo no agravo de instrumento a que se nega provimento."

(AGEDAG 205704 / SP, Rel. Min.ª NANCY ANDRIGHI, DJ de 21/08/2000)

"ISS - BASE DE CÁLCULO - RECEITA BRUTA - INCIDENTE DE UNIFORMIZAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA - FACULDADE.

O artigo 476 do CPC apenas confere ao Juiz a faculdade, e não a obrigatoriedade, de suscitar o incidente de uniformização de jurisprudência.

A Lei Municipal nº 2.667/92, artigo 145, parágrafo 3o, não contraria o disposto no artigo 9o do Decreto-lei nº 406/88, ao determinar que



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10830.001730/2001-06

Acórdão nº : 105-16.757

considera-se preço do serviço, a receita bruta a ele correspondente sem qualquer redução, incluindo, inclusive, os rendimentos auferidos pelos trabalhadores, os tributos e encargos no recrutamento, agenciamento, seleção, colocação e fomento de mão-de-obra.

Recurso improvido."

(RESP 195683 / SP, Rel. Min. GARCIA VIEIRA, DJ de 10/05/1999)

"RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. I.S.S. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS. BASE DE CÁLCULO. INCIDÊNCIA SOBRE A RECEITA BRUTA. INOCORRÊNCIA DE NEGATIVA DE VIGÊNCIA DE LEI FEDERAL. DISSÍDIO NÃO DEMONSTRADO.

Inocorrendo ofensa a lei federal, ao decidir o acórdão recorrido que o valor estipulado constitui o preço do serviço a ser prestado, incidindo sobre ele o imposto municipal - além de indemonstrada a divergência de julgados, na forma regimental - não prospera o recurso especial."

(RESP 60597 / PR, Rel. Min. HELIO MOSIMANN, DJ de 17/05/1999)

Nada obstante, a jurisprudência não pode representar a eternização de injustiças a pretexto de manter uma suposta coerência que induz à solução dissonante do valor justa.

Assim, deve-se proceder a uma interpretação do que venha a ser "preço do serviço", que se mostre mais consentânea com os princípios da capacidade contributiva, da legalidade e da justiça tributária.

Por isso que o e. Ministro José Delgado, em voto-vista ao Resp 411.480/SP, desta Relatoria, assentou que o fornecedor de mão-de-obra temporária, como intermediário, deve recolher a exação sobre o que percebe para colocar terceiro no mercado de trabalho.

Nesse sentido, merece transcrição os seguintes trechos do voto-condutor:

"(...)

A recorrente está obrigada a recolher ISS pelo fato de agenciar e recrutar, em caráter temporário, trabalhadores para prestar serviços a terceiros. Esse tipo de prestação de serviços está previsto no item 83 da Lei Municipal de Santo André, conforme cópia de fls. 77/84

Observo, desde logo, que a recorrente, por ser uma empresa prestadora de serviço de agenciamento e recrutamento de mão-de-obra de caráter

inter



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10830.001730/2001-06
Acórdão nº : 105-16.757

temporário, não se caracteriza como uma prestadora de serviço de natureza comum, haja vista que o exercício de suas atividades está regulado pela Lei nº 6.019, de 03 de janeiro de 1974, e regulamentada pelo Decreto nº 73.841, de 13 de março de 1974.

Os dispositivos supracitados, ao preverem esse tipo de trabalho temporário, dispõem, em síntese, o que está relatado às fls. 4/5 dos autos, do modo seguinte:

"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. 4º); "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 nº 73.841, 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 fases seguintes (fls. 5):

"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

uniter



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10830.001730/2001-06
Acórdão nº : 105-16.757

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."

As obrigações recíprocas assumidas pelas três partes que participam dessa relação jurídica são (fls. 5):

"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:

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

c) da EMPRESA TOMADORA DO SERVIÇO:

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

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10830.001730/2001-06
Acórdão nº : 105-16.757

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. No particular, tenho como correta a fundamentação exposta às fls. 7:

"Há unanimidade em se reconhecer que a base de cálculo é o preço do serviço. Esse é o comando da Lei Municipal, bem como do Decreto-lei nº 406, de 31.12.68, em seu artigo 9º O assunto, base de cálculo de tributo, é privativo de lei complementar. Hoje ninguém levanta dúvida sobre a qualidade com que o Decreto-lei nº 406/68 foi recepcionado pela atual Constituição da República Federativa do Brasil. Essa posição interessa sobremaneira aos fiscos municipais, uma vez que não haveria outra fonte capaz de legitimar a base de cálculo do ISS, não fosse o artigo 9º do Decreto-lei. O artigo 9º é claro e enxuto. Não se alonga em mais do que essa regra:

"A base de cálculo do imposto é o preço do serviço."

Vinculo-me, outrossim, à doutrinação de Eduardo Bottalho, conforme cópia de trabalho de sua autoria que está às fls. 18/21, sob o título "Empresas Prestadoras de Serviços de Recrutamento de Mão-de-Obra Temporária e Base de Cálculo do ISS", publicado na Rev. Dialética de Direito Tributário nº 5, pgs. 13 e segs, cujo teor transcrevo:

"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,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10830.001730/2001-06
Acórdão nº : 105-16.757

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. 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 insita 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 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 nº 56/87, a tanto conduziria, na medida em que

un

25



Processo nº : 10830.001730/2001-06
Acórdão nº : 105-16.757

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.

2. AS CARACTERÍSTICAS DOS SERVIÇOS DE RECRUTAMENTO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA

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 pelo ISS 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.

Com efeito, referidas atividades submetem-se às limitações contidas na Lei 6.019, de 3 de janeiro de 1974, cujo artigo 2º fornece o conceito de trabalho temporário:

"Art. 2º - Trabalho temporário é aquele prestado por pessoa física a uma empresa para atender a necessidade transitória de substituição de seu pessoal regular e permanente ou a acréscimo extraordinário de serviços".

Como resulta do preceito transcrito, a referida modalidade de trabalho apresenta as seguintes características essenciais: 1º) é prestado por pessoa física a empresa; 2º) tem a finalidade específica de atender necessidade transitória de substituição de pessoal regular e permanente ou de acréscimo extraordinário de serviço.

Por outro lado, são protagonistas da atividade ora analisada: a) a empresa fornecedora do trabalho temporário; b) o trabalhador temporário; e c) a empresa tomadora do serviço temporário.

Assim, para que ocorra a prestação em exame, são celebrados dois contratos: um entre a empresa fornecedora e a tomadora do trabalho



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10830.001730/2001-06
Acórdão nº : 105-16.757

temporário, e o contrato entre aquela, ou seja, a fornecedora, e o trabalhador temporário. São vínculos inteiramente dependentes um do outro. A existência do primeiro é que dá causa ao segundo e este, a seu turno, só se justifica, tanto sob o ponto de vista jurídico como o econômico, enquanto persistir aquele.

Ora, esta constatação revela, com toda a nitidez, o equívoco do argumento que procura focar o corpo de empregados temporários que possa ser mantido pelas empresas de recrutamento, isoladamente dos contratos que venham a celebrar visando a colocação destes mesmos empregados.

Em imagem rude, que, entretanto, vale apenas para melhor ilustrar o pensamento, as referidas empresas não mantêm empregados temporários "em estoque", mas os contratam na estrita medida das necessidades de seus clientes, dos serviços que a eles prestam, e ainda, segundo as especificações deles recebidas.

O raciocínio aqui combatido estaria correto se a atividade de prestação de serviço de mão-de-obra temporária fosse prestada através de pessoal permanente das empresas de recrutamento.

Não é, porém, o caso de organizações com este perfil. Veja-se, a propósito, a definição de "empresa de trabalho temporário" constante do artigo 4º da Lei 6.019/74:

"Art. 4º - Compreende-se como empresa de trabalho temporário a pessoa física ou jurídica urbana, cuja atividade consiste em colocar à disposição de outras empresas, temporariamente, trabalhadores, devidamente qualificados, por elas remunerados e assistidos" (grifamos).

A compreensão imediata que se extrai deste conceito é exatamente a de que as empresas de trabalho temporário agem como intermediárias entre o trabalhador temporário e as empresas tomadoras de serviços.

E, embora o trabalhador temporário desempenhe seus misteres nas tomadoras, inexistente relação trabalhista entre ambos, o que não impede seja destas (vale dizer das tomadoras) a responsabilidade pela assistência e remuneração, nos termos do preceito transcrito.



Processo nº : 10830.001730/2001-06
Acórdão nº : 105-16.757

Deste quadro, resulta a confirmação da natureza de simples intermediação que as empresas de recrutamento apresentam no desempenho de suas atividades.

Suas tarefas consistem, apenas, em recrutar trabalhadores temporários, segundo parâmetros estabelecidos por suas contratantes (qualificação profissional, faixa salarial etc). A partir de então, os trabalhadores passam a conduzir-se dentro do universo de ação das tomadoras dos serviços, que lhes determinam as funções, o horário de trabalho, as normas disciplinares e técnicas, os procedimentos de conduta e assim por diante.

Enquanto persiste o contrato de trabalho temporário, nenhuma ingerência têm as empresas fornecedoras sobre os trabalhadores, a não ser pagar-lhes os salários e assegurar-lhes os direitos correlatos, sempre sob a coordenação essencial das empresas tomadoras dos serviços, ou, por outras palavras, sempre em nome e por conta destas.

Em contrapartida, e como já apontado em outra parte deste trabalho, compete às mesma empresas tomadoras satisfazer obrigações de natureza própria e inconfundível, a saber: a) reembolsar as prestadoras de serviços das importâncias correspondentes aos valores brutos das remunerações pagas aos trabalhadores temporários, acrescidas daquelas relativas aos encargos sociais correspondentes; b) pagar às referidas prestadoras um valor específico a título de remuneração pelos serviços prestados.

As quantias reembolsadas nos termos da letra "a" supra correspondem rigorosamente ao repasse daquilo que é entregue aos trabalhadores temporários; as quantias pagas, segundo indicado na letra "b", estas sim, são incorporadas ao patrimônio das prestadoras de serviços que, com elas, e apenas com elas, giram seu negócio e apuram eventuais lucros.

3. ENTRADAS, RECEITAS E BASE DE CÁLCULO DO ISS

É pois neste contexto que se coloca a distinção entre "entradas" e "receitas", de inegável importância para o exame do tema.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10830.001730/2001-06
Acórdão nº : 105-16.757

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 indenticadas na letra "a" supra são entradas; as da letra "b", receitas. As primeiras não integram a base de cálculo do ISS; as segundas são real expressão dessa base, o verdadeiro "preço do serviço" na acepção do artigo 9º do Decreto-lei 406/68.

Nem se alegue que a exclusão, da base de cálculo do ISS, de verbas apenas repassadas às prestadoras de serviço poderia, de algum modo, se prestar a encobrir a figura do verdadeiro empregador.

Na verdade não se trata de encoberto, mas da simples e evidente constatação de que a relação que embasa a prestação de serviços temporários é peculiar, própria, típica, nos termos que foram demonstrados, razão pela qual não pode ser adequadamente explicada pelas normas que regem o contrato de trabalho convencional.

Aliás, são exatamente estas peculiaridades e tipicidades que justificam a existência de lei específica reguladora da atividade (a Lei 6.019/74), cujos conceitos, inclusive, prevalecem sobre a natureza estritamente fiscal da força do que dispõem os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional.

E se esta lei imputa, como visto, a responsabilidade pelo pagamento dos salários dos trabalhadores temporários às empresas tomadoras de seus serviços, então parece evidente que as importâncias correspondentes aos mesmos – bem como dos demais encargos sociais não são indicadores da base de cálculo do imposto; não são "preço de serviço".

O outro argumento onde se busca hipotético fundamento para agravar a base de cálculo do ISS no caso em estudo se assenta no exame do item 84 da lista anexa à Lei Complementar nº 56/87, na parte em que faz referência à prestação de serviços por trabalhadores contratados pelas empresas de recrutamento.



Processo nº : 10830.001730/2001-06
Acórdão nº : 105-16.757

É bem de ver-se, entretanto que tal item não cuida, absolutamente, da base de cálculo, mas apenas descreve a atividade que enseja a cobrança do tributo, cuja quantificação está presa ao conceito geral - e aqui já suficientemente esmiuçado - de "preço do serviço".

Portanto, nenhuma conclusão útil pode resultar do que consta do referido item. É certo que, em algumas passagens, a lista faz referência à base de incidência do tributo municipal. Mas estas menções estão todas voltadas ao propósito específico de evitar a bitributação ou o "bis in idem" quando se tratam de atividades que possam envolver o fornecimento de mercadorias juntamente com os serviços, como são exemplos, entre outros, os itens 68, 69 e 70.

Verifica-se, pois, que são aspectos que não guardam nem mesmo a mais remota relação com a questão aqui examinada

4. PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS

Vejam, agora, brevemente, a posição da jurisprudência. O E. 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. Aliás, nem de receitas se tratam, mas de simples "entradas", como visto.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10830.001730/2001-06
Acórdão nº : 105-16.757

Recentemente, a Colenda Quarta Câmara do mesmo Primeiro Tribunal de Alçada Civil teve oportunidade de examinar, de modo específico, a questão aqui abordada, ocasião em que assinalou:

"Conforme ficou demonstrado nos autos, a apelante é empresa de fornecimento e administração de mão-de-obra temporária, atuando como intermediária na contratação de empregados para terceiros.

Qual seria portanto sua remuneração, para o desenvolvimento dessas atividades? Qual seria sua contraprestação pela arrematação de trabalhadores temporários a outras empresas?

É justamente essa remuneração, essa contraprestação pecuniária que fornecerá a perspectiva dimensional da hipótese de incidência para a cobrança do ISS. A partir dela é que determinará o quantum tributário. Agindo como intermediária entre os empregadores e os trabalhadores de mão-de-obra, sua receita bruta é o preço do serviço, a quantia que cobra para realizar a tarefa".

E adiante, tratando dos valores meramente reembolsados à empresa de recrutamento:

"Poderíamos, em consonância com a lição do mestre Bernardo Ribeiro de Moraes denominar esses reembolsos como sendo receitas inorgânicas, atividades marginais que não interessam ao ISS. É de se ver ainda que não fixou o legislador a base de cálculo do referido tributo nas entradas contabilizadas pelas empresas intermediárias de mão-de-obra temporária, mas no preço do serviço prestado, demonstrado por suas receitas."(destaques no original)

Este acórdão, magnificamente relatado pelo Juiz Franco de Godói e acolhido unanimemente pela Turma, está assim ementado:

"ISS. Base de cálculo. Empresa intermediária de recrutamento de mão-de-obra temporária. Preço do Serviço. Exclusão da remuneração dos recrutados e encargos sociais, eis que quantias reembolsáveis. Critério legal da base imponible do tributo não é a entrada. Recurso Provido" (Apelação nº 555.175-7 da Comarca de Santo André, J. 2.8.95).

5. CONCLUSÃO

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 do ISS a seu cargo: a)



Processo nº : 10830.001730/2001-06
Acórdão nº : 105-16.757

desatende ao princípio da capacidade contributiva (Constituição da República, art. 145, § 1º), afigurando-se, em consequência, confiscatória (Constituição da República, art.

150, IV); b) contraria o conceito de "preço de serviço" que deve servir de base de cálculo da prestação tributária (art. 9º, "caput" do Decreto-lei 406/68); c) desconsidera a natureza dos serviços prestados, nos termos disciplinados pelos artigos 2º e 4º da Lei 6.019/74."

Bernardo Ribeiro de Moraes, em "ISSQN - Fornecimento de Mão-de-Obra Temporária - Base de Cálculo", artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 60, pgs. 26 e segs., defende o que transcrevo (fls. 163/166):

"II. Os Serviços de Fornecimento de Mão-de-Obra Temporária

4. Não é incomum que as empresas tenham necessidade, em determinadas ocasiões, de recursos humanos adicionais em acréscimo ao quadro de pessoal estável de que dispõem. Um exemplo típico é o que ocorre com o comércio no período das Festas de Natal. Tais situações são freqüentes em diversas áreas em diferentes momentos.

Dai o aparecimento de empresas prestadoras de serviços de fornecimento de mão-de-obra temporária, que procuram suprir as exigências qualificativas e quantitativas do mercado de trabalho. Seu mister é fornecer "trabalhadores temporários" dos mais variados níveis de atividades, os quais substituirão outros, em razão de eventuais dias parados (v.g., por motivo de férias, doença, licença etc.) ou de atendimento de sobrecarga de atividades em épocas especiais (de balanço, de festas de fim de ano etc.).

5. A atividade em foco expandiu-se, sobrevindo legislação específica, que veio regular e regulamentar a matéria, na defesa do direito das partes envolvidas.

Nos termos da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974, que dispõe sobre o trabalho temporário nas empresas urbanas e dá outras providências:

"Art. 2º - Trabalho temporário é aquele prestado por pessoa física a uma empresa, para atender à necessidade transitória de substituição de seu pessoal regular e permanente ou acréscimo extraordinário de serviços.



Processo nº : 10830.001730/2001-06
Acórdão nº : 105-16.757

Art. 4º - Compreende-se como empresa de trabalho temporário a pessoa física ou jurídica urbana, cuja atividade consiste em colocar à disposição de outras empresas, temporariamente, trabalhadores, devidamente qualificados, por elas remunerados e assistidos."

Na atividade operacional de fornecimento de mão-de-obra temporária, são envolvidas três classes de pessoas, a saber: a) o trabalhador temporário, pessoa que realiza o trabalho, representando recurso humano fornecido à tomadora do serviço; b) o tomador do serviço, pessoa que necessita e contrata a mão-de-obra temporária, que ficará sob suas ordens; c) o fornecedor da mão-de-obra temporária, pessoa que, dotada de cadastro específico, fornece ao tomador do serviço a mão-de-obra temporária.

Em tal fornecimento é que se encontra o objeto do contrato entre o tomador e o fornecedor, que a prestação de serviço, de fornecimento de mão-de-obra temporária, fato gerador do ISSQN.

6. Ao final de cada período mensal, feitos os devidos cálculos, o fornecedor de mão-de-obra temporária emite uma fatura contra o tomador do serviço, cobrando deste uma importância que corresponde a três parcelas relativas a: a) o valor do salário que pertence ao trabalhador temporário, fruto de seu trabalho sob as ordens do tomador; b) o valor dos encargos sociais e previdenciários, exigidos por lei ("ex vi legis"), compulsoriamente, devidos ao Governo; c) o valor da paga ao fornecedor da mão-de-obra temporária, representado pela comissão auferida como intermediário.

De se observar, aqui, que diante dessa fatura emitida, instala-se a celeuma que estamos examinando. No momento de se definir o que deve ser onerado pelo ISSQN, duas correntes se digladiam: a primeira, postula que o ISSQN deve recair sobre os valores das parcelas "a", "b" e "c"; a segunda, afirma que o cálculo do ISSQN deve recair apenas sobre o valor da parcela "c", que é representada pela comissão auferida pelo fornecedor da mão-de-obra temporária, prestador do serviço onerado pelo ISSQN.

III. Atividade Comissionada

7. Sem sombra de dúvida, a atividade do fornecedor de mão-de-obra temporária é uma atividade comissionada.

Inter



Processo nº : 10830.001730/2001-06
Acórdão nº : 105-16.757

A palavra comissão tem vários significados, conforme atesta Fran Martins. Um deles, é "a remuneração a que faz jus o comissário pelos trabalhos realizados".

Assim, ao lado de outros significados, comissão é nome que se dá a um tipo especial de remuneração (paga ao intermediário por serviço prestado na qualidade de mediador).

Não se pode negar, em relação às diversas atividades, a existência de inúmeros sinônimos diferentes e expressivos para indicar pagamento ou remuneração: soldo, para o militar; salário, para o operário; vencimentos, para o servidor público; ordenado, para o empregado doméstico; honorários, para o profissional liberal; cônica, para o pároco; corretagem, para o corretor; comissão, para o mediador; além de outros.

Dá-se, portanto, o nome de "comissão" à remuneração específica efetuada pelo dono do negócio ao mediador, em virtude de sua atividade de intermediação, útil às partes interessadas no negócio. Trata-se de paga auferida pela pessoa na qualidade de mediadora de negócio.

O sentido do vocábulo em estudo é pacífico. Os dicionários registram ser comissão: "taxa do prêmio ou retribuição que o agente de negócio recebe do comitente"; "retribuição ou gratificação paga pelo comitente ao comissionado."

Não se pode, pois, duvidar do exato sentido do vocábulo "comissão", que tem o significado, para o caso em tela, de honorário, remuneração, corretagem, ou paga ao intermediário.

O preço do serviço prestado, pelo fornecedor da mão-de-obra temporária, pessoa física ou jurídica, denomina-se comissão ou honorário, sendo representado pelo total das comissões auferidas.

Inúmeros exemplos podem ser oferecidos de atividade comissionada, como a exercida pelos corretores de imóveis, agências de turismo, agências de publicidade e propaganda, e muitos outros.

IV. Base de Cálculo do ISSQN



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10830.001730/2001-06

Acórdão nº : 105-16.757

8. De se notar que os serviços prestados (recrutar, colocar ou fornecer mão-de-obra, inclusive de trabalhador temporário) são realizados sob a forma de arrendamento, pois a empresa prestadora não perde o seu trabalhador temporário. Ao contrário, continua ela sendo empregadora em relação ao mesmo, que permanece em seu cadastro (para oferecer às outras empresas).

A forma encontrada de remuneração dos serviços prestados pela empresa fornecedora de mão-de-obra temporária foi a de comissão auferida pelo prestador. A própria forma de contrato demonstra insofismavelmente a comissão como paga: o valor a ser exigido do tomador do serviço vem a ser um percentual sobre os custos do serviço. No valor exigido do tomador de serviços encontra-se também o valor dos pagamentos (remuneração mais encargos) que a empresa de trabalho temporário deve efetuar aos empregados temporários, mais o preço de seu serviço, um percentual sobre aquele.

9. Indaga-se, então, qual seria a base de cálculo do ISSQN, preço do serviço prestado? Neste, estariam incluídos, ou não, os valores atinentes aos encargos exigidos pela Lei nº 6.019, de 1974, que são a remuneração do trabalhador temporário e demais encargos.

De se observar que a unidade de medida para o cálculo do ISSQN é o preço dos serviços prestados, como tal entendida a receita bruta (sem dedução) relativa à prestação de serviços, não outra. Será preço, no conceito econômico, o valor total despendido pelo tomador de serviços para obter o respectivo serviço (fornecimento de mão-de-obra temporária).

Diante da complexidade do "sistema de trabalho temporário", previsto na Lei nº 6.019, de 1974, onde a empresa de trabalho temporário se apresenta com o encargo de remunerar e assistir o trabalhador temporário que "arrenda" para o tomador de serviços, e frente ao problema da capacidade contributiva do prestador, não resta outro entendimento senão o de que a empresa de trabalho temporário exige, do tomador de serviços, dois valores; a) o primeiro, que não corresponde à prestação de serviços, por se referir ao valor exato dos encargos legais de remuneração e de pagamento de demais encargos ao trabalhador temporário. Trata-se de remuneração trabalhista de empregado, que deve ser tributada exclusivamente pelo imposto de renda. Examinando o serviço prestado sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o eminente Ministro Aliomar



Processo nº : 10830.001730/2001-06
Acórdão nº : 105-16.757

Baleeiro não admite que o ISSQN recaia sobre "o rendimento auferido pelo trabalhador que, sob esse ponto de vista, só poderá ser tributado pelo imposto federal adequado". O valor em pauta representa valor de trabalho que a empresa fornecedora de serviço temporário, prestadora de serviços, não presta e nem recebe (a empresa de serviços apenas arrenda o trabalho temporário, nada tendo a ver com o trabalho que este presta). Este valor não constitui receita do prestador e nem faz parte do valor do serviço que o fornecedor presta; b) o segundo, que corresponde à prestação de serviços da empresa de trabalho temporário para o tomador de serviços. Trata-se de uma cobrança que leva em conta o serviço prestado, exigida através de um percentual sobre a remuneração e encargos do trabalhador temporário. Como a empresa de trabalho temporário presta serviços de "arrendamento" do trabalho temporário, neste não incluídos o serviço do trabalhador temporário, o referido preço é representado exclusivamente pelo percentual cobrado para fornecer a mão-de-obra temporária (comissão).

Seguindo tal raciocínio, assim se manifesta Raul H. Haidar:

"O ISSQN não incide sobre o total da fatura, no caso de trabalho temporário, mas apenas sobre a diferença entre a receita bruta e as quantias efetivamente pagas a título de trabalho (aos trabalhadores contratados pelo agenciador ou locador) e respectivos encargos."

10. Deve-se notar, que os valores relativos a salários e encargos, que o prestador deve repassar aos seus empregados não constitui receita do mesmo (fornecedor), uma vez que a mesma não ingressa, não integra o patrimônio deste, acrescendo-o, mesmo porque nessa entrega financeira há uma contrapartida para o fornecedor da mão-de-obra temporária (pagar os salários e encargos dos trabalhadores). Se não constitui "receita" do prestador, tal valor não pode compor "preço do serviço".

11. Tem razão José Ernesto de Lemos Chagas, quando afirma que "o preço do serviço deve constituir a medida do serviço prestado, sob pena de infringir o princípio da capacidade econômica e de abstrair o conteúdo econômico do fato tributável".

Como pode integrar o preço do serviço prestado um valor que é estranho à atividade prestada pela empresa de trabalho temporário, que apenas "arrenda" trabalho temporário?



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

FL.

Processo nº : 10830.001730/2001-06

Acórdão nº : 105-16.757

12. O preço exprime a quantidade de unidades monetárias que se dá em troca de um bem. O preço do serviço é representado pelo número de unidades monetárias que se oferece pela aquisição do bem imaterial (serviço). O preço do serviço, base de cálculo do ISSQN, acha-se vinculado ao serviço prestado, sendo sempre proveniente da prestação de serviços. Receitas outras, originadas de outra fonte, não representam o preço do serviço. Em geral, a legislação municipal considera preço do serviço, base de cálculo do ISSQN, a receita bruta a ele correspondente, sem nenhuma dedução, excetuados os descontos ou abatimentos concedidos, independentemente de qualquer condição. Tal receita bruta corresponde à receita pelos serviços prestados, que ingressam no patrimônio da empresa prestadora (total das comissões auferidas).

13. Para o caso vertente, o Poder Judiciário já se manifestou com a tranqüilidade de sempre.

O Egrégio Primeiro Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo, apreciando o caso de empresa de fornecimento de mão-de-obra temporária, em demanda contra a Municipalidade de São Paulo, houve por bem, através de sua Oitava Câmara, por votação unânime nos autos da Apelação nº 759.198-0, da Comarca de São Paulo, dar provimento ao Recurso do contribuinte. Nos termos do venerando Acórdão, com a chancela do eminente Juiz Relator, Dr. Manoel Mattos, assim se manifestou o respeitável Colegiado:

"O reembolso a que se aludiu e sobre o qual pretende fazer incidir o imposto diz respeito a salários e encargos trabalhistas do trabalhador temporário, suportados pelo tomador do fornecimento, mas pagos pelo fornecedor do trabalhador temporário, que os recebe daquela a título de reembolso. Isso decorre da legislação especial sobre trabalhador temporário, disciplinada na Lei nº 6.019, de 03.01.74, que exige da empresa fornecedora garantia dos direitos trabalhistas respectivos. É sua obrigação remunerá-lo e assisti-lo e, para tanto, recebe do contratante, em reembolso, as verbas necessárias. No entanto, o preço do seu serviço limita-se à comissão, calculada em percentual sobre o valor pago pelo tomador, uma vez que as demais verbas as repassa ao trabalhador fornecido.

Equívoca, pois, a postura da fiscalização municipal, ao pretender cobrar eventual diferença de imposto sobre tais valores, ao pretexto de que são 'custos' incidentes sobre o preço do serviço. Não o são, por óbvio, mas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10830.001730/2001-06
Acórdão nº : 105-16.757

verbas destinadas ao trabalhador temporário, incumbindo a ela fazer tal pagamento por força de expressa previsão legal.

Pouco importa a consideração atinente à não existência de deduções previstas na lei. O que revela considerar é que se trata de imposto sobre serviços, não podendo incidir sobre valores que não tenham esse caráter".

14. A base de cálculo do imposto municipal é o preço do serviço, a receita bruta (que integra, aumentando, o patrimônio do contribuinte e sem a existência de contrapartida para essa receita).

Esse preço, sendo do serviço, não pode ser integrado por outros valores, diferentes da comissão auferida, conforme contratado entre partes.

A atividade comissionada, no caso, tem como preço do serviço o total das comissões auferidas durante determinado período (um mês). Comissão é paga do intermediário. O valor da comissão é avençado entre as partes, podendo ser um simples valor, um valor percentual sobre o valor líquido ou valor bruto. O contrato entre as partes é que determinará o preço do serviço, a remuneração do prestador. Sobre esse preço do serviço é que se aplicará a alíquota fiscal para fixar-se o valor do ISSQN.

Na hipótese vertente "o preço do serviço" prestado é representado pelo valor da comissão auferida pela prestadora do serviço na forma avençada. Este valor é o "preço do serviço" para o caso, base de cálculo do ISSQN.

15. Não se pode esquecer que a utilização, pelo direito tributário, da figura receita, decorrente do preço do serviço, representa a utilização por ele de um instituto da Economia. Ao adotar a aludida figura, o direito tributário não pode aceitá-la tal qual exige na ciência econômica, sendo obrigado a burilá-la, a fim de adaptá-la às suas finalidades, amoldando-a, assim, para poder servir de base de cálculo dos impostos.

Assim, regras impostergáveis não podem ser esquecidas no exame da figura econômica (receita), quando aplicada no campo do direito tributário, quais sejam: a) a receita auferida é considerada, na Economia, de forma objetiva, com referência não a uma pessoa, mas à



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10830.001730/2001-06
Acórdão nº : 105-16.757

coletividade; no campo tributário, esta receita é levada em conta tendo em vista a pessoa do sujeito passivo da obrigação tributária; b) a receita auferida, na Economia, é representada pela fase completa do processo de produção; na área tributária, o que interessa é a receita obtida em determinado período de tempo, que é o período da tributação, com a ocorrência do fato gerador; c) a receita auferida, na Economia, refere-se a todo o processo produtivo, podendo abranger valores alcançados em diversos locais; no campo tributário, a receita deve ser vista em relação de dependência com a competência da entidade tributante, que, "in casu", vincula-se apenas a um determinado município (ISSQN); d) a receita auferida, na Economia, vem sempre fundada na realidade fática, representando o número de unidades monetárias ou créditos efetivamente auferidos; no direito tributário, a receita pode ser tanto a efetivamente realizada, como a presumida ou arbitrada.

16. O que foi dito acima representa o desenho do ISSQN na Constituição Federal e na legislação complementar.

À evidência somente a Lei ordinária municipal é que, dentro da competência tributária que lhe outorga a discriminação constitucional de rendas, completada pela legislação complementar, poderá criar o Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza, com eficácia no respectivo Município, definindo os elementos essenciais do imposto.

17. Todas as lei municipais instituíram a base de cálculo do ISSQN (não outros valores que não sejam relativos aos serviços prestados), sem dedução alguma, nem a título de despesas, custos ou valor do material empregado na prestação de serviços, não se admitindo descontos, diferenças ou abatimentos.

A legislação do Município de São Paulo relativa ao ISSQN, consagra que a base de cálculo desse imposto "é o preço do serviço, como tal considerada a receita bruta a ele correspondente, sem nenhuma dedução" (art. 103 § 1º). A expressão "a ele correspondente", conforme não poderá deixar de ser, determina que o preço do serviço seja a receita bruta dos serviços prestados, auferida pelo valor total da prestação de serviços, não alcançando outras receitas ou entradas.

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.

 27 



Processo nº : 10830.001730/2001-06
Acórdão nº : 105-16.757

18. 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 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10830.001730/2001-06

Acórdão nº : 105-16.757

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".

19. Pelas considerações acima, verifica-se que o preço do serviço, 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 do ISSQN é ferir a capacidade contributiva e onerar valores não relacionados ao fato gerador da obrigação tributária do imposto municipal. Como tal, esta exigência arbitrária é inconstitucional por extravasar a competência dos municípios e exasperar na exigência fiscal.

A base de cálculo do ISSQN, 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). É o posicionamento de diversas e respeitáveis decisões do Egrégio 1º Tribunal de Alçada Civil de São Paulo, com cujas lições comungamos." (...)"

Destarte, tem-se que, consoante o disposto no art. 9º, caput, do Decreto-Lei nº 406/68, a base de cálculo do ISS é "o preço do serviço", assim entendido como a contraprestação que o tomador ou usuário do serviço



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10830.001730/2001-06
Acórdão nº : 105-16.757

deve pagar diretamente ao prestador, vale dizer, o valor a que o prestador faz jus, pelos serviços que presta. Essa é a receita auferida pela prestação do serviço - a receita bruta, que incorpora-se ao patrimônio do prestador, distinguindo-se, portanto, das somas pertencentes a terceiros, que não constituem fato gerador do tributo.

Impende distinguir essas despesas reembolsáveis, meras recuperações de valores despendidos em nome de terceiros - no caso, a título de salários e encargos -, dos custos ínsitos à prestação do serviço. Enquanto aquelas não integram a base de cálculo do ISS, esses, ao revés, por configurarem despesas com a própria atividade, não podem ser deduzidos para a apuração do resultado, sob pena de o preço do serviço deixar de ser a receita bruta a ele correspondente.

No caso *sub judice*, o acórdão recorrido, apreciando a questão, assentou que, *verbis*:

"(...)

A definição dos serviços sujeitos à incidência do ISSQN, consta do Decreto-Lei 406/68, com redação dada pela Lei Complementar 56/87, que, em seu item 84, estabelece como fato gerador do aludido tributo o fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive por empregados do prestador do serviço ou por trabalhadores avulsos por ele contratados. Não se discute aqui, entretanto, a incidência do tributo, mas sim, qual seria sua real base de cálculo. Quanto à esta, a Lei 5.641/89 estabelece:

"Art. 48 - A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º - Considera-se preço do serviço o valor total recebido ou devido em consequência da prestação do serviço, vedadas quaisquer deduções, exceto as expressamente autorizadas em Lei."

Tenho que, no caso em tela, conforme entendeu o ilustre Juiz a quo, o preço total do serviço é aquele contratualmente estabelecido, sendo o valor integral que a impetrante recebe pelo agenciamento, sem a inclusão, todavia, das importâncias voltadas para o pagamento dos salários e encargos sociais dos trabalhadores convocados, por serem quantias pertencentes a eles e não à apelada. Quanto à esses valores, a impetrante é mera depositária, repassando-os aos trabalhadores contratados, sendo irrelevante o fato de possuírem ou não vínculo empregatício permanente com a mesma.

(...)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10830.001730/2001-06
Acórdão nº : 105-16.757

No que tange à alegação referente à temporariedade da mão-de-obra, saliento que tal deve se dar em relação ao tomador do serviço, mostrando-se irrelevante, como já referido, o fato de manterem ou não vínculo com a apelada, sendo, inclusive, o item 84 do Decreto-Lei 406/68, claro ao apontar como fato gerador do imposto o fornecimento de mão-de-obra por empregados do prestador dos serviços ou por trabalhadores avulsos por ele contratados. Igualmente, o fato de ser fornecedora e não intermediadora de mão-de-obra, distinção feita pelo apelante em suas razões recursais, não repercute na base de cálculo do tributo, mostrando-se realmente relevante a distinção, citada na ementa da decisão do STJ, acima transcrita, entre valores pertencentes a terceiros e o valor do serviço propriamente dito, cobrado pela prestadora.

Conforme se constata do documento de f. 15, o objeto social da impetrante constitui fornecimento de mão-de-obra para a realização de diversos serviços, sendo a segurança concedida, in casu, apenas para declarar como base de cálculo a taxa de administração cobrada em contratos dessa natureza, haja vista ser este o valor do serviço por ela prestado."

Com efeito, destaca o voto condutor a irrelevância da natureza do vínculo existente entre o empregado e a empresa prestadora de serviços de agenciamento de mão-de-obra para fins de determinação da base de cálculo do imposto sobre serviços.

Entrementes, para que se proceda à exclusão da despesa com remuneração de empregados e respectivos encargos da base de cálculo do ISS, há que se perquirir a natureza das atividades desenvolvidas pela empresa prestadora de serviços. Isto porque as empresas agenciadoras de mão-de-obra temporária, submetidas às regras da Lei 6.019, de 3 de janeiro de 1974, caracterizam-se pelo exercício de intermediação, hipótese em que o agenciador atua para o encontro das partes, quais sejam, o contratante da mão-de-obra e o trabalhador temporário, que é recrutado pela prestadora na estrita medida das necessidades dos clientes, dos serviços que a eles prestam, e ainda, segundo as especificações deles recebidas.

A atividade-fim das referidas empresas é justamente, a intermediação. Consectariamente, se a atividade de prestação de serviço de mão-de-obra temporária fosse prestada através de pessoal permanente das



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10830.001730/2001-06

Acórdão nº : 105-16.757

empresas de recrutamento, afastada estaria a figura da intermediação, considerando-se a mão-de-obra empregada na prestação do serviço contratado - qualquer que fosse -, como custo do serviço, despesa não dedutível da base de cálculo do ISS.

Nesse diapasão, faz-se necessário o exame das circunstâncias fáticas do trabalho prestado para que se possa concluir pela forma de tributação.

In casu, restou consignado na decisão proferida pelo juízo de primeira instância, *litteris*: "Optar Serviços Ltda (...) cujo objetivo é a prestação de serviços especializados de terceirização de mão-de-obra temporária e de prestação de serviços de limpeza, conservação, higienização e outros.

(...)

A impetrante tem como objeto social "serviços de agência de emprego, recrutamento e seleção de pessoal, conservação e limpeza de áreas, imóveis, móveis, desinfecção hospitalar, desratização e dedetização, serviços de portaria e vigilância desarmada, locação de mão-de-obra temporária e mão-de-obra por prazo determinado (CLT), ascensorista, telefonista e garagista, gari, zelador, office-boy motorizado ou não, limpeza e capina de áreas públicas e aceiras de vias, jardinagem, copeiras, cozinheiras, prestação de serviços em medicina do trabalho e segurança do trabalho" (fls. 15)"

Destarte, verifica-se que os serviços prestados pela empresa recorrida ostentam amplo espectro, desbordando das características de uma empresa agenciadora de mão-de-obra temporária.

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO ao recurso especial."

Entendeu-se, no precedente acima, que o ISS – que incide sobre o preço do serviço –, no caso das empresas prestadoras de serviços de mão de obra temporária, não deve incidir sobre a totalidade dos valores dos clientes, mas apenas sobre a taxa de agenciamento. Para o Tribunal, os demais valores recebidos dos clientes não seriam receita da empresa, mas meros ingressos financeiros que transitam pelo seu caixa, sem se agregar ao seu patrimônio.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10830.001730/2001-06
Acórdão nº : 105-16.757

Trata-se de questão pacificada na jurisprudência do STJ, como se verifica de notícia veiculada no recente Informativo STJ 339:

"ISS. BASE DE CÁLCULO. AGÊNCIA. TRABALHO TEMPORÁRIO.

A Seção, ao prosseguir o julgamento, reconheceu que a locação de mão-de-obra temporária configura uma atividade de agenciamento, cuja receita é apenas a comissão. Sendo assim, a base de cálculo do ISS das sociedades dedicadas a essa atividade tão-somente deve incidir sobre a comissão paga pelo agenciamento dos trabalhadores temporários. Precedente citado: REsp 411.580-SP, DJ 16/12/2002. EREsp 613.709-PR, Rel. Min. José Delgado, julgados em 14/11/2007."

A solução aplicada pelo STJ ao ISS é inteiramente aplicável à CSLL, na medida em que a apuração do lucro líquido, base de cálculo da contribuição, se inicia na determinação da receita bruta. Se esta não é composta pela totalidade dos valores recebidos pela contribuinte de seus clientes, mas apenas pela denominada taxa de agenciamento, é destes valores que deve partir a apuração da contribuição.

Tendo assim procedido o contribuinte, é de se dar provimento ao recuso voluntário, para julgar extinto o crédito tributário e cancelar a exigência.

É como voto.

EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT



Processo nº : 10830.001730/2001-06
Acórdão nº : 105-16.757

VOTO VENCEDOR

Conselheiro MARCOS RODRIGUES DE MELLO, Redator Designado

O Recurso é tempestivo e deve ser conhecido.

Não merece acolhida o recurso voluntário.

Embora o Judiciário não tenha se posicionado de forma definitiva sobre a matéria, em relação à CSLL, o posicionamento sobre o PIS e o COFINS, que possuem como base de cálculo o faturamento, da mesma forma que a CSLL e o IRPJ, quando apurados pelo Lucro Presumido.

O STJ, em pronunciamentos monocráticos já se pronunciou como abaixo:

“

REsp 938517

Relator(a) *[Assinatura]*

Ministro HERMAN BENJAMIN

A matéria debatida nos autos é idêntica àquela amplamente discutida na Segunda Turma, na assentada de 13 de novembro de 2007 (Resp 954.719/SC, acórdão pendente de publicação). O acórdão ficou assim ementado:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA. SALÁRIOS E ENCARGOS PAGOS AOS TRABALHADORES CEDIDOS. INCIDÊNCIA.

1. O faturamento, entendido como receita bruta obtida por meio das vendas de mercadorias e de **serviços** de qualquer natureza, constitui a base de cálculo do PIS e da COFINS.

2. No caso de empresas de intermediação de mão-de-obra, os valores recebidos dos tomadores de **serviços** ingressam no caixa do empresário, por direito próprio, em face do exercício do seu objeto social (**locação** de mão-de-obra), correspondendo ao seu faturamento.

3. Diante da ausência de previsão legal, os salários e os encargos sociais que a empresa locadora de mão-de-obra desembolsa em razão das pessoas que coloca à disposição do tomador de **serviços** não podem ser excluídos do âmbito de incidência das Contribuições Sociais que incidem sobre o faturamento.

[Assinatura]

[Assinatura]



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10830.001730/2001-06

Acórdão nº : 105-16.757

4. Recurso Especial provido.

Transcrevo o voto que proferi naquele julgamento e o adoto como razão de decidir:

Por meio deste Recurso Especial, a Fazenda Nacional busca o reconhecimento de que os salários e os correspondentes encargos sociais que a empresa de intermediação de mão-de-obra paga e recolhe em razão das pessoas que coloca à disposição do tomador de **serviços** não podem ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS .

Inicialmente, vale ressaltar que a base de cálculo dessas Contribuições Sociais é o faturamento, que corresponde à receita bruta decorrente das vendas dos produtos e/ou **serviços** que constituem o objeto social da contribuinte.

Quanto à COFINS, assim dispõem o art. 2º, da LC 70/91, e o art. 1º, da Lei 10.833/02:

Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza. Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o **faturamento** mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. § 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput. Já a base de cálculo do PIS vem definida na Lei 10.637/2002: Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e **serviços** nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

Nossa Corte Constitucional, nos Recursos Extraordinários 346084/PR, 357950/RS, 358273/RS e 390840/MG, assim se pronunciou sobre o tema:

A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de **serviços** ou de mercadorias e **serviços**.

A escolha do faturamento como fato gerador e base de cálculo do PIS e da COFINS faz com que a carga tributária de determinados setores alcance níveis bastante elevados, como ocorre com as empresas de intermediação de mão-de-obra.

Confesso que, como cidadão, sinto-me desconfortável diante de causas como esta. Isso porque entendo que a tributação das empresas deve, ao menos em regra, se fundar no lucro, como se dá com o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10830.001730/2001-06

Acórdão nº : 105-16.757

pois é o fator que reflete de forma mais evidente a capacidade contributiva, princípio que deve ser considerado como o núcleo axiológico de um sistema tributário que se pretenda justo.

Contudo, foi o próprio Constituinte quem elegeu o faturamento como fato gerador dessas Contribuições Sociais (art. 195, I, "b"), o que demonstra a preocupação de assegurar a praticabilidade e a eficiência da arrecadação de verbas para a Seguridade Social, reduzindo as possibilidades de planejamentos tributários que diminuem o lucro das empresas e evitam a incidência dos tributos nele fundados.

A aparente injustiça da tributação de alguns setores com base no faturamento deve ser corrigida pelo legislador, cabendo ao STJ apenas apreciar se as receitas, objeto de discussão, estão compreendidas ou não no âmbito da base de cálculo legalmente estabelecida, observadas as diretrizes constitucionais.

Na situação sob análise é incontestável que os valores recebidos dos tomadores de **serviços** ingressam no caixa das empresas de intermediação de mão-de-obra, por direito próprio, em face do exercício do seu objeto social (**locação de mão-de-obra**). Integram, assim, seu faturamento.

Ressalte-se que o faturamento não se confunde com o lucro. Somente na apuração deste último podem ser abatidas as despesas indispensáveis à percepção das receitas.

Desse modo, diante da ausência de previsão legal, os salários e os encargos sociais que a empresa locadora de mão-de-obra desembolsa em razão das pessoas que coloca à disposição do tomador de **serviços** não podem ser excluídos do âmbito de incidência das Contribuições Sociais que incidem sobre o faturamento, sob pena de malferimento ao princípio da legalidade.

Nessa linha, ressalte-se que, nos casos em que o legislador pretendeu retirar da base de cálculo dessas Contribuições determinadas espécies de receitas, o fez expressamente. É o que se verifica da leitura do art. 1º, § 3º, da Lei 10.833/02, e do art. 1º, § 3º, da Lei 10.637/2002. Confirmam-se:

COFINS

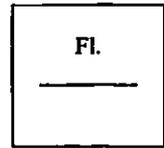
Art. 1º (...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

- I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);
- II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;
- III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;
- IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
- V - referentes a:
 - a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;
 - b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA



Processo nº : 10830.001730/2001-06
Acórdão nº : 105-16.757

pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

PIS

Art. 1º.....

(...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II - (VETADO)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda de álcool para fins carburantes;

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões 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.

VI - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado.

Sobre a base de cálculo das Contribuições Sociais, a Primeira Seção já se manifestou no julgamento dos EREsp 727.245/PE, consignando o voto condutor do e. Ministro Teori Zavascki que: o certo é que, mantido o atual sistema constitucional e ressalvadas as situações previstas nas Leis acima referidas, as contribuições para PIS/COFINS podem incidir legitimamente sobre o faturamento das pessoas jurídicas mesmo quando tal faturamento seja composto por pagamentos feitos por outras pessoas jurídicas, com recursos retirados de receitas sujeitas às mesmas contribuições.

Constato, ainda, que o Ministro Humberto Martins, em caso análogo, proferiu decisão monocrática no REsp 761.413/PR, entendendo pela incidência do tributo sobre as receitas auferidas pelas empresas de vigilância, nos casos de intermediação de mão-de-obra.

Veja-se:

Consoante se observa da leitura dos autos, o acórdão a quo declara que os valores que as empresas de vigilância e segurança auferem das tomadoras de serviços constituem receitas destas, integrando, por conseguinte, a base de cálculo da COFINS e da contribuição para o PIS. Em outros termos, os valores requeridos pela recorrente não refletem mero repasse ou despesas de intermediação, representam, isso sim, real contraprestação pela mão-de-obra, ou seja, devem, in casu, fazer parte do conceito de faturamento.

Como visto, a legislação é clara ao escolher o faturamento como base de cálculo do PIS e da COFINS. Não há como excluir da incidência das Contribuições Sociais os salários e os encargos que a empresa de intermediação de mão-de-obra desembolsa em razão das pessoas que coloca à disposição do tomador de serviços, porquanto estão compreendidos dentro das hipóteses de incidência.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10830.001730/2001-06
Acórdão nº : 105-16.757

Assim, configurada a perfeita subsunção do fato à norma de incidência tributária, e diante da ausência de qualquer comando legal que estabeleça isenção, não há como afastar a cobrança dos tributos.

REsp 976362

Passo à análise do Recurso Especial da Fazenda Nacional Inicialmente, a alegada ofensa ao art. 535, do CPC, não se configura, haja vista ter o Tribunal de origem julgado integralmente a lide, solucionando a questão, dita controvertida, tal como lhe foi apresentada. Não é o órgão julgador obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos trazidos pelas partes, visando à defesa da tese que apresentaram. Deve, apenas, enfrentar a demanda, observando as questões relevantes e imprescindíveis à sua resolução. Nesse sentido: REsp 927.216/RS, 2ª Turma, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 13/08/2007, e, REsp 855.073/SC, 1ª Turma, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 28/06/2007. Por meio deste Recurso Especial, a Fazenda Nacional busca o reconhecimento de que os salários e os correspondentes encargos sociais que a empresa de intermediação de mão-de-obra paga e recolhe em razão das pessoas que coloca à disposição do tomador de **serviços** compõem a base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS.

Vale ressaltar que a base de cálculo do PIS e da COFINS é o faturamento, que, conforme o disposto no art. 2º, da LC 70/91, e o decidido pelo Pretório Excelso (RE 346084/PR, RE 357950/RS, RE 358273/RS e RE 390840/MG), corresponde à receita bruta decorrente das vendas dos produtos e/ou **serviços** que constituem o objeto social da contribuinte.

Quanto à COFINS, assim dispõe o art. 2º, da LC 70/91:

Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

Já a base de cálculo do PIS vem definida na Lei 10.637/2002:

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e **serviços** nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

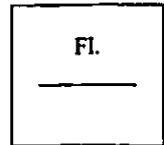
§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

Ante esse conceito, não há como excluir da base de cálculo das contribuições sociais os salários e os encargos que a empresa de intermediação de mão-de-obra desembolsa pelas pessoas que coloca à disposição do tomador de **serviços**, porquanto estão compreendidos dentro das hipóteses de incidência.

A escolha do faturamento como fato gerador e base de cálculo dessas Contribuições Sociais, ainda que pareça injusta, foi uma opção do constituinte, fundada muito mais em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA



Processo nº : 10830.001730/2001-06
Acórdão nº : 105-16.757

imperativos de praticabilidade e eficiência da tributação, do que propriamente na capacidade contributiva.

Com efeito, os tributos fundados no lucro, como o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, concretizam de forma mais evidente o princípio da capacidade contributiva, núcleo axiológico de um sistema tributário que se pretenda justo.

No caso do PIS e da COFINS, o fato gerador determinado pela lei é o faturamento. É sob esse prisma, portanto, que se deve analisar a incidência desses tributos.

Na situação sob análise parece incontestável que os valores ingressam no caixa do empresário, por direito próprio, em face do exercício do seu objeto social (locação de mão-de-obra), compondo, como custos à consecução do seu objetivo social, o valor da contraprestação ofertada pelo locatário (tomador).

Assim, tais quantias integram o preço bruto do serviço que, necessariamente, foi previamente avençado entres os pactuantes. Por oportuno, vale ressaltar que o faturamento distingue-se do lucro exatamente pelo cômputo das obrigações (despesas) indispensáveis à percepção das receitas, nas quais encontram-se perfeitamente enquadradas as quantias sob análise.

Nota-se, portanto, que a exclusão de tais valores da base de cálculo das Contribuições implicaria malferimento ao princípio da legalidade, tendo em vista que se trata de hipótese não contemplada em lei.

Nessa linha, ressalte-se que, nos casos em que o legislador pretendeu retirar da base de cálculo dessas Contribuições determinadas espécies de receitas, o fez expressamente. É o que se verifica da leitura do art. 3º, § 2º, da Lei 9.718/98; e do art. 1º, § 3º, da Lei 10.637/2002. Confirmam-se:

COFINS

Art. 3º.....

(...)

§ 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 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; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)
- III - Revogado.

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

PIS

Art. 1º.....

(...)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10830.001730/2001-06

Acórdão nº : 105-16.757

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II - (VETADO)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda de álcool para fins carburantes;

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões 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.

VI - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado.

Sobre a base de cálculo das Contribuições Sociais, a Primeira Seção já se manifestou no julgamento do EREsp 727.245/PE, consignando o voto condutor do e. Ministro Teori Zavascki, que:

Ora, essa é contingência inevitável em face da opção constitucional de estabelecer como base de cálculo o 'faturamento' e as 'receitas' (CF, art. 195, I, b). Por isso mesmo, o princípio da não-cumulatividade não se aplica a essas contribuições, a não ser para os setores da atividade econômica definidos em lei (CF, art.

195, § 12). Como lembra Marco Aurélio Greco, '... uma incidência sobre receita/faturamento, quando plurifásica, será necessariamente cumulativa, pois receita é fenômeno apurado pontualmente em relação a determinada pessoa, não tendo caráter abrangente que se desdobre em etapas sucessivas das quais participem distintos sujeitos.

Receita é auferida por alguém. Nisso se esgota a figura' (GRECO, Marco Aurélio. 'Não-cumulatividade no PIS e na COFINS', apud 'Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS', obra coletiva, coordenador Leandro Paulsen, São Paulo, IOB Thompson, 2004, p.101).

Atualmente, o regime da não-cumulatividade limita-se às hipóteses e às condições previstas na Lei 10.637/02 (PIS/PASEP) e Lei 10.833/03, alterada pela Lei 10.865/04 (COFINS). Aliás, há, em doutrina, críticas severas em relação ao modo como a matéria está disciplinada, por não representar qualquer vantagem significativa para os contribuintes. 'O novo regime', sustenta-se, 'longe de atender aos reclamos dos contribuintes – não veio abrandar a carga tributária; pelo contrário, aumentou-a –, instaurou verdadeira balbúrdia no regime desses tributos, a ponto de desnortear o contribuinte, comprometer a segurança jurídica e fazer com que bem depressa a sociedade sentisse saudades da época em que era o da

cumulatividade' (MARTINS, Ives Gandra da Silva, e SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. Apud 'Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS', obra coletiva, cit., p. 12).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10830.001730/2001-06
Acórdão nº : 105-16.757

Independentemente das vantagens ou desvantagens do regime da não-cumulatividade estabelecido pelo legislador, matéria que aqui não está em questão, o certo é que, mantido o atual sistema constitucional e ressalvadas as situações previstas nas Leis acima referidas, as contribuições para PIS/COFINS podem incidir legitimamente sobre o faturamento das pessoas jurídicas mesmo quando tal faturamento seja composto por pagamentos feitos por outras pessoas jurídicas, com recursos retirados de receitas sujeitas às mesmas contribuições."

A legislação que trata da apuração da base de cálculo da CSLL das empresas desobrigadas à escrituração contábil estabelece:

Lei nº 7.689, de 15/12/1988

"Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§1º Para efeito do disposto neste artigo:

(alíneas 'a' a 'c')

§2º No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a dez por cento da receita bruta auferida no período de 1º janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea b do parágrafo anterior."

Lei nº 9.249, de 26/12/1995

"Art. 19. A partir de 1º de janeiro de 1996, a alíquota da contribuição social sobre o lucro líquido, de que trata a Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, passa a ser de oito por cento.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às instituições a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, para as quais a alíquota da contribuição social será de dezoito por cento.

"Art. 20. A partir de 1º de janeiro de 1996, a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário."

Lei nº 8.981, de 20/01/1995



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10830.001730/2001-06
Acórdão nº : 105-16.757

“Art. 31. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

Parágrafo único. Na receita bruta, não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não-cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

Art. 32. Os ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo artigo anterior serão acrescidos à base de cálculo determinada na forma dos arts. 28 ou 29, para efeito de incidência do Imposto de Renda de que trata esta seção.

(1º e 2º)”

Lei nº 9.430, de 27/12/1996

Empresas sem Escrituração Contábil

“Art. 29. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado e pelas demais empresas dispensadas de escrituração contábil, corresponderá à soma dos valores:

I - de que trata o art. 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.”

Constata-se a partir da leitura dos dispositivos legais acima transcritos que para apuração da contribuição social devida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido é aplicado o percentual de 12% sobre a receita bruta definida pela legislação vigente, no caso o art. 31 da Lei nº 8.981, de 1995, o qual dispõe que *a receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.*

Portanto, toda a receita auferida pela contribuinte tributada pelo lucro presumido serve de base para apuração da contribuição social devida pelas empresas dispensadas de escrituração contábil, admitindo-se apenas as exclusões previstas no parágrafo único do citado dispositivo, quais sejam: *as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não-cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10830.001730/2001-06
Acórdão nº : 105-16.757

Insubsistente, pois, o entendimento da impugnante de que os valores apurados pela fiscalizados estariam contrariando a legislação pertinente à matéria.

No que se refere à argumentação de que sua receita própria giraria em torno de 24% da totalidade de seu faturamento, cabe consignar que, na hipótese de a atividade exercida resultar em lucro inferior ao percentual estabelecido pela lei para presunção de seus ganhos, a pessoa jurídica pode optar pela apuração do imposto com base no lucro real, que constitui a regra geral para todas as empresas, visto que tal sistemática permite a dedução de todas as despesas incorridas no empreendimento, com a conseqüente apuração do lucro efetivamente auferido, desde que mantida regularmente a escrituração exigida pela legislação tributária.

Todavia, se a contribuinte opta pelo regime de apuração do lucro presumido, que a exime de uma série de registros contábeis/fiscais, não pode pretender se beneficiar também das exclusões admitidas à apuração do lucro real, na qual todas as operações deverão ser totalmente escrituradas e documentadas de conformidade com as exigências legais.

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

Sala das Sessões - DF, em 07 de novembro de 2007.

MARCOS RODRIGUES DE MELLO