



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10835.001159/2002-52
Recurso nº : 126.901
Acórdão nº : 203-11.265



Recorrente : TRANS ROCAL RODOVIÁRIO CALIFÓRNIA LTDA.
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

PIS. DECADÊNCIA. O prazo decadencial para o PIS é de 10 anos, nos termos da Lei nº 8.212/91, art. 45.

BASE DE CÁLCULO. A base de cálculo do PIS é o faturamento do contribuinte, assim entendido como a sua receita operacional bruta.

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. Não compete ao Conselho de Contribuintes verificar a constitucionalidade de leis, já que tal função é exclusiva do Poder Judiciário.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
TRANS ROCAL RODOVIÁRIO CALIFÓRNIA LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, em negar provimento ao recurso, nos seguintes termos: I) pelo voto de qualidade, para afastar a decadência. Vencidos os Conselheiros Cesar Piantavigna, Sílvia de Brito Oliveira, Valdemar Ludvig e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda que acolhiam integralmente a decadência, por considerarem decaídos os períodos anteriores a junho de 1997, face à tese dos cinco anos a partir da Resolução do Senado; e II) por maioria de votos, quanto às demais matérias. Vencido o Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda que apresentará declaração de voto.

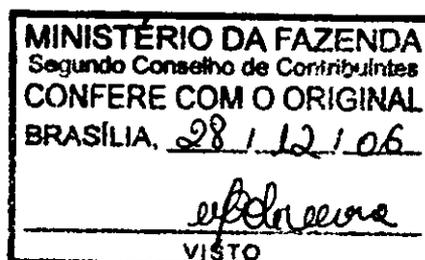
Sala das Sessões, em 24 de agosto de 2006.

Antonio Bezerra Neto
Presidente

Eric Moraes de Castro e Silva
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis e Odassi Guerzoni Filho.

Eaal/mdc





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF

Fl.

Processo nº : 10835.001159/2002-52

Recurso nº : 126.901

Acórdão nº : 203-11.265

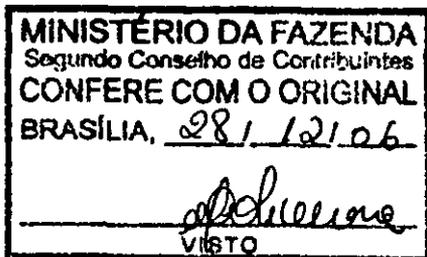
Recorrente : TRANS ROCAL RODOVIÁRIO CALIFÓRNIA LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra o Acórdão nº 5.062 (fls. 222/229), de 13/02/2004, que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade oposta pelo contribuinte em face do Auto de Infração lavrado em 07/06/2002, que constatou a falta de recolhimento do PIS no período de setembro de 1996 a julho de 2001.

Inconformado, vem o Recorrente nas suas razões recursais reiterar sua manifestação de inconformidade alegando: a) a decadência do crédito; b) o ilegal alargamento da base de cálculo da contribuição; c) violação a vários princípios constitucionais tributários, tudo para ao final requerer a reforma integral do Auto de Infração originário.

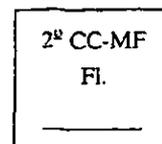
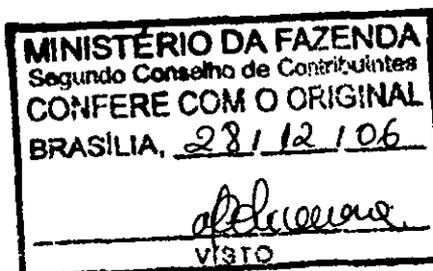
É o relatório.





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10835.001159/2002-52
Recurso nº : 126.901
Acórdão nº : 203-11.265



VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
ERIC MORAES DE CASTRO E SILVA

O Recurso preenche condições de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

1 - DA INOCORRÊNCIA DA DECADÊNCIA:

Inicialmente alega o Recorrente que sendo o PIS um tributo lançado por homologação, a decadência para a sua constituição dar-se-ia em 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

Inobstante o entendimento pessoal deste Relator que matéria de decadência e prescrição deve ser objeto de lei complementar, nos termos do art. X da Constituição Federal, curvo-me ao Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes e a jurisprudência desta Câmara, pela qual, havendo uma norma jurídica em vigor, tal não pode ser declarada inconstitucional por esta instância administrativa em razão da competência exclusiva do Poder Judiciário para exercer o controle de constitucionalidade.

Assim, para o caso em tela há a Lei Ordinária nº 8.212/91, que no seu art. 45 estabelece o prazo de 10 anos para a constituição do crédito tributário das contribuições sociais como o PIS.

Por conseguinte, uma vez que na presente hipótese o primeiro fato gerador do contribuinte se materializou em setembro de 1996, não há que se falar de decadência, já que o Auto de Infração impugnado foi lavrado em junho de 2002.

Pelo exposto, rejeito a alegação de decadência.

2 - BASE DE CÁLCULO DO PIS:

Em sucessivo, vem o Recorrente alegar que o auto de infração originário alargou indevidamente a base de cálculo do PIS para contribuintes da sua espécie.

Na ótica do Recorrente, a base de cálculo do referido tributo deveria ser a diferença entre o valor que recebe dos seus clientes e os efetivamente pagos a transportadoras terceirizadas.

Em outras palavras, para o Contribuinte o seu "faturamento" consiste apenas da comissão que recebe por intermediar um pedido de transporte e efetivá-lo mediante a contratação de terceiros, nos termos do inciso III, § 2º, do art. 3º da Lei nº 9.718/98, que assim estabelece:

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



Processo nº : 10835.001159/2002-52
Recurso nº : 126.901
Acórdão nº : 203-11.265

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

(...)

III – os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas as normas regulamentares expedidas Pelo Poder Executivo.

Ocorre que o texto legal acima transcrito, no qual se apóia a pretensão do contribuinte, foi revogado em 9/06/2000 pela MP 1991-18 e, até então, nunca chegou a ser regulamentado pelo Poder Executivo, requisito exigido pela Lei nº 9.718/98 para que a exceção ali prevista surtisse seus efeitos.

Conseqüentemente, para o caso em análise a expressão “faturamento”, base de cálculo do PIS, não foge a regra geral fixada no já transcrito art. 3º da multicitada Lei nº 9.718/98, qual seja, a receita operacional bruta do contribuinte.

Pelo exposto, também rejeito a alegação de ilegal alteração da base de cálculo supostamente praticada pelo Auto de Infração guerreado.

3 – ARGÜIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE:

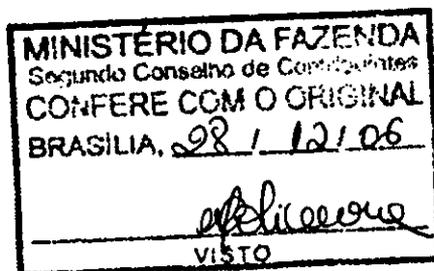
Por fim, veio o contribuinte em extensas laudas sustentar a “violação dos princípios constitucionais tributários”, dentre eles o da capacidade contributiva, o da vedação de imposto de caráter confiscatório e o da hierarquia das leis.

Em que pesem as decisões judiciais e doutrina ali colacionadas, é pacífica a impossibilidade deste Conselho de Contribuintes em analisar a constitucionalidade do ordenamento legal, pois tal competência é afeta exclusivamente ao Poder Judiciário.

Diante de todo o exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em 24 de agosto de 2006.

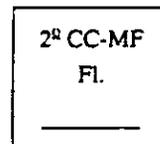
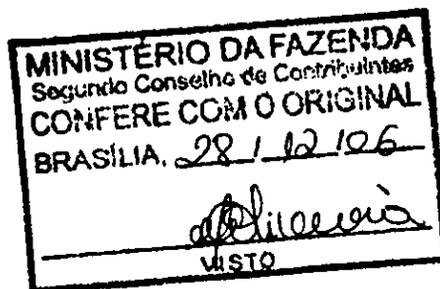

ERIC MORAES DE CASTRO E SILVA





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10835.001159/2002-52
Recurso nº : 126.901
Acórdão nº : 203-11.265



DECLARAÇÃO DE VOTO DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

O recurso atende ao pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Como relatado trata o presente processo da exigência da PIS de receita que o recorrente sustenta ser de terceiros, sendo que a atividade do mesmo é a de prestação de serviços de transporte e logística de transporte, sendo que, por esta razão e nesta qualidade realiza os contratos que celebra com seus clientes.

Declaro meu voto com escopo em entendimento anterior por mim exarado na Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, em situação idêntica a que ora se apresenta, vazado nos seguintes termos:

"Passo, então, a análise da matéria de mérito que, a meu sentir, está em determinar qual a base de cálculo da COFINS, não sem antes consignar que a questão fática restou incontroversa nestes autos, pois de acordo com os documentos acostados aos autos, fiscalizados, não se coloca em dúvida o procedimento adotado pela recorrente quanto à natureza dos estornos praticados nos anos de 1996 a 1999, e o semelhante fundamento de fato para os lançamentos do ano 2000.

Aliás, matéria em tudo idêntica à discussão que ora se enfrenta já foi objeto de análise no Processo nº 10935.001371/96-18, Recurso Voluntário nº 101.179, com decisão consubstanciada no acórdão nº 201-73.817, em que se concluiu não estarem sujeitos a COFINS os valores relativos aos fretes agenciados, cabendo ao agenciador recolher a contribuição somente sobre a parte relativa à diferença entre o valor recebido do contratante do frete e o pago ao transportador agenciado.

Entendo ainda relevante consignar, nesta assentada, que aquela Primeira Câmara do Primeiro Conselho, ao julgar o Recurso Voluntário nº 123.057, originário do mesmo procedimento administrativo que deu azo a este processo, só que quanto a exigência do PIS, votou pelo provimento do recurso da ora recorrente, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 201-77.020.

Ainda que naquela oportunidade tenha aquela Primeira Câmara analisado a exigência para o PIS, não vejo a impossibilidade de se adotar, neste momento, e como razões de decidir destes autos, os fundamentos que balizaram aquela decisão, exarados nos seguintes termos e pelo Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer:

"(...)

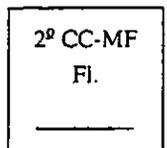
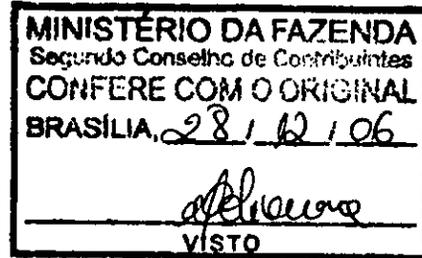
Insere-se na discussão a obediência ao princípio da tipicidade cerrada da qual se cerca a determinação do fato gerador, em conformidade com o artigo 114 do CTN e do avanço das deliberações do Colegiado no trato da exata determinação do fenômeno tanto para a COFINS como para o PIS. Por tal, a questão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

Para começo de conversa, penso ser árida a discussão se o serviço é prestado através de sub-contratação ou terceirização para, como tal, conceituar o comportamento como



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10835.001159/2002-52
Recurso nº : 126.901
Acórdão nº : 203-11.265



custo e não como um serviço autônomo prestado por ente estranho à intimidade e independência da constituição jurídica e dos objetivos sociais da recorrente.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

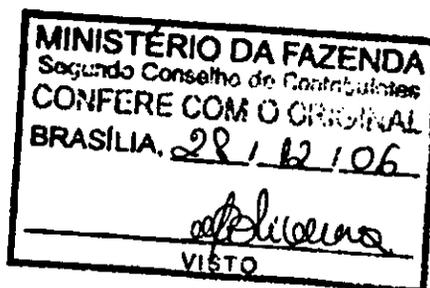
Desde sempre defendi ferrenhamente que esta norma é inócua quando comprovadamente os ingressos - que a referida regra chama de receita - forem destinados a outro contribuinte, por força de prestação de serviço autônomo ou até venda de mercadoria na mesma condição. Este entendimento em meritória homenagem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

uf



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10835.001159/2002-52
Recurso nº : 126.901
Acórdão nº : 203-11.265



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

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

Diz a norma:

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

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

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

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

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

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

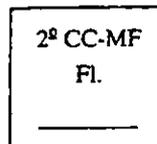
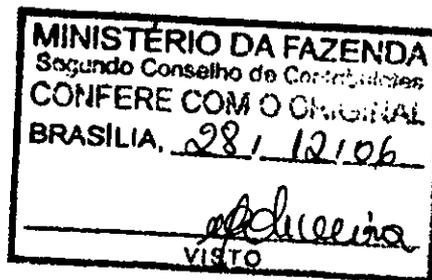
Insiro, a propósito e por peculiar, o argumento de que a pretensão do fisco como postada, representa a incidência dupla do PIS sobre uma só ocorrência do fato gerador relativo ao transporte. Límpido de dúvidas que o serviço de transporte efetuado foi um só. Pretender cobrar o PIS sobre o mesmo de quem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

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10835.001159/2002-52
Recurso nº : 126.901
Acórdão nº : 203-11.265



Para espancar de vez as dúvidas e por derradeiro, trago preciosa e recentíssima lição legada no RESP nº 411.580, julgado em 08 de outubro de 2002, provido à unanimidade, cuja ementa transcrevo:

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

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

A certa altura do voto do eminente relator, este, citando voto anterior do Ministro José Delgado, assim se manifesta:

"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".

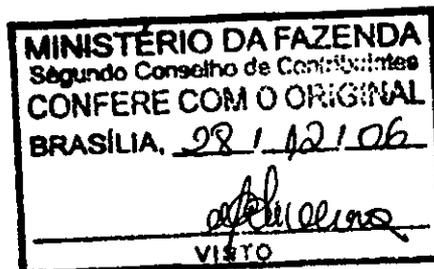
Na esteira, o relator supra referenciado parafraseia texto de Eduardo Botalho, do qual retiro excertos:

"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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2ª CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 10835.001159/2002-52
Recurso nº : 126.901
Acórdão nº : 203-11.265

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

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

"

(...)

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

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

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

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

"A lista de serviços aprovada pela Lei Complementar nº 56, de 15.12.87, contempla, em seu item 84, os que consistem em "recrutamento, agenciamento, seleção, colocação ou fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive por empregados do prestador de serviços ou por trabalhadores avulsos por ele contratados".

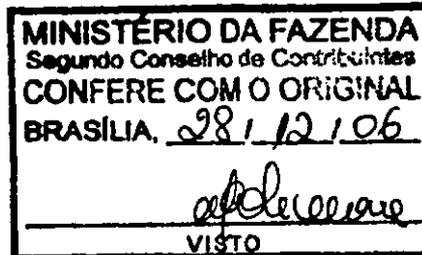
O objetivo do presente estudo é identificar a base de cálculo do imposto a cargo das empresas que prestam os serviços descritos. A importância do tema é revelada pelo inescusável Geraldo Ataliba nesta expressiva passagem:

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

uf



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10835.001159/2002-52
Recurso nº : 126.901
Acórdão nº : 203-11.265

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

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

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

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

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

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

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

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

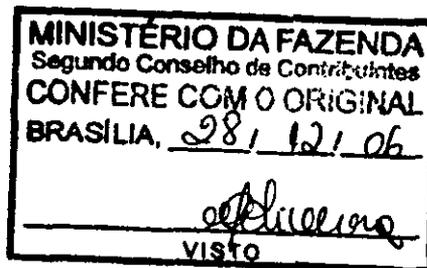
As entradas são valores que, embora transitando graficamente pela contabilidade das prestadoras, não integram seu patrimônio e, por conseqüência, são elementos incapazes de exprimir traços de sua capacidade contributiva, nos termos em que exige a Constituição da República (art. 145, § 1º).

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

Cf



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10835.001159/2002-52
Recurso nº : 126.901
Acórdão nº : 203-11.265

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

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

RELATOR : MINISTRO JOSÉ DELGADO

RECURSO ESPECIAL ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. LEI N.º 9.718/98, ARTIGO 3º, § 2º, INCISO III. NORMA DEPENDENTE DE REGULAMENTAÇÃO. REVOGAÇÃO PELA MEDIDA PROVISÓRIA N.º 1991-18/2000. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ARTIGO 97, IV, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL DESPROVIMENTO.

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

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

3. *Recurso Especial desprovido."*

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

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

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

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

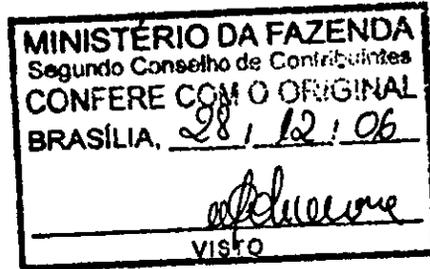
num primeiro momento, a tomadora incluía o valor da contribuição na fatura de serviços, cabendo ao contratado efetuar o recolhimento – na falta deste, poderia a autarquia cobrar da tomadora, mesmo tendo esta entregue os valores no tempo, forma e valor corretos – caberia à esta exercer seu direito de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

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10835.001159/2002-52
Recurso nº : 126.901
Acórdão nº : 203-11.265



2ª CC-MF
Fl.

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

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

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

O conceito de receita acha-se relacionado ao patrimônio da pessoa. Quem auferir receita, recebe um valor que vem alterar o seu patrimônio ou a sua riqueza. Receita, do latim 'recepta' é vocábulo que designa recebimento, valores recebidos. Receita é vocábulo que designa o conjunto ou soma de valores que ingressam no patrimônio de determinada pessoa.

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

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

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

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

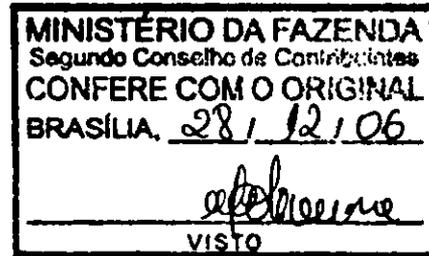
Seguindo os ensinamentos de Quarta, receita "é uma riqueza nova que se acrescenta ao patrimônio". No mesmo sentido: V. Gobbi, Ezio Vanni, Carlos M. Giuliani Fonrouge, além de outros mestres. Conforme se nota, o elemento "entrada para o patrimônio da pessoa" é essencial para caracterizar a entrada financeira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

04



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10835.001159/2002-52
Recurso nº : 126.901
Acórdão nº : 203-11.265



2º CC-MF
Fl.

Ao examinar e comentar a Lei nº 4.320, de 1964, J. Teixeira Machado Jr., define receita da seguinte forma:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

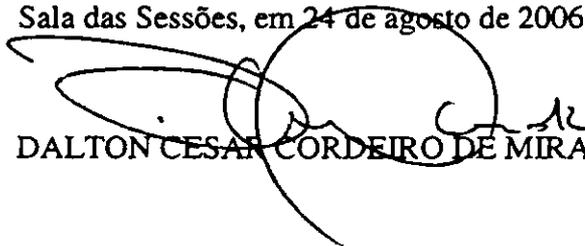
Processo nº : 10835.001159/2002-52
Recurso nº : 126.901
Acórdão nº : 203-11.265

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

Diante do exposto e acima transcrito, voto pelo provimento do recurso voluntário interposto.

É como voto.

Sala das Sessões, em 24 de agosto de 2006.


DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

