



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10865.002251/2008-78
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-007.779 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de novembro de 2019
Recorrente VMC LIMEIRA SERVIÇOS TEMPORÁRIOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2006

EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS RELATIVOS A LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA. CONCEITO DE RECEITA

Os salários e demais encargos são valores que compõem o preço do serviço prestado, assim como o custo de uma mercadoria é parcela significativa do preço de venda da mesma. Em toda e qualquer atividade econômica ocorre o fato de que parte da receita auferida dirige-se a suportar os custos dos serviços prestados ou da mercadoria vendida. Portanto, o valor total contratado com a tomadora da mão-de-obra é o preço do serviço prestado e, como tal, integra o faturamento da autuada.

BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo das contribuições é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. As exclusões de receitas da base de cálculo da Cofins restringem-se àquelas listadas na legislação de regência.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA. TRIBUTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo do PIS e da Cofins para as empresas que prestam serviços de locação de mão-de-obra temporária, regida pela Lei nº 6.019/1974, corresponde aos valores por ela recebidos da empresa tomadora dos serviços, neles incluídos reembolsos do pagamento de salários e encargos sociais, previdenciários e trabalhistas dos empregados.

Os salários e encargos relacionados aos trabalhadores temporários são custos operacionais incorridos pela empresa prestadora - que os contrata e aluga a respectiva mão-de-obra para outra pessoa jurídica razão pela qual compõem o valor do preço pago pela tomadora dos serviços e, portanto, o faturamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2006

EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS RELATIVOS A LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA. CONCEITO DE RECEITA

Os salários e demais encargos são valores que compõem o preço do serviço prestado, assim como o custo de uma mercadoria é parcela significativa do preço de venda da mesma. Em toda e qualquer atividade econômica ocorre o fato de que parte da receita auferida dirige-se a suportar os custos dos serviços prestados ou da mercadoria vendida. Portanto, o valor total contratado com a tomadora da mão-de-obra é o preço do serviço prestado e, como tal, integra o faturamento da autuada.

BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo das contribuições é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. As exclusões de receitas da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep restringem-se àquelas listadas na legislação de regência.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA. TRIBUTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo do PIS e da Cofins para as empresas que prestam serviços de locação de mão-de-obra temporária, regida pela Lei nº 6.019/1974, corresponde aos valores por ela recebidos da empresa tomadora dos serviços, neles incluídos reembolsos do pagamento de salários e encargos sociais, previdenciários e trabalhistas dos empregados.

Os salários e encargos relacionados aos trabalhadores temporários são custos operacionais incorridos pela empresa prestadora - que os contrata e aluga a respectiva mão-de-obra para outra pessoa jurídica razão pela qual compõem o valor do preço pago pela tomadora dos serviços e, portanto, o faturamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Corinto Oliveira Machado, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Gerson Jose Morgado de Castro, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenberg Filho.

Relatório

Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Impugnação.

Contra a empresa qualificada em epígrafe foram lavrados autos de infração de fls. 4/40, em virtude da apuração de falta de recolhimento da Cofins e Contribuição para o PIS/Pasep dos períodos de janeiro de 2003 a dezembro de 2006, exigindo-se-lhe o crédito tributário no valor total de R\$864.447,50.

Conforme Termo de Verificação de Irregularidade Fiscal, de fls. 41/46, a fiscalização apurou diferenças decorrentes de escrituração a menor no Livro de Registro de Notas Fiscais de Serviços Prestados, por exclusão indevida de valores referentes a vale-refeição, cesta básica, vale transporte e outros sem identificação. Além disso, verificou também diferença entre o faturamento e o valor considerado como receita bruta pela empresa, em decorrência dela ter considerado como tal apenas as comissões recebidas pelos serviços prestados.

Com base nos dados levantados, a fiscalização elaborou os demonstrativos de base de cálculo de fl. 45, mais a listagem de “valores excluídos indevidamente das notas fiscais de serviço - ano 2003”, de fls. 47/48, e de “valores retidos das contribuições destacados nas notas fiscais de serviço” dos anos de 2004 a 2006, fl. 48, os quais foram considerados no lançamento.

O enquadramento legal encontra-se a fls. 7, 8, 11, 22, 29 e 40.

Cientificada, a interessada apresentou a impugnação de fls. 840/861, na qual alegou, preliminarmente, nulidade por cerceamento de defesa, em razão da “falta de dados e documentos no auto apresentado ao contribuinte”, pois ele teria vindo “desacompanhado dos documentos que levaram o fiscal a autuar a IMPUGNANTE”. O auto não teria vindo “acompanhado das Declarações e nem mesmo das DCTF, onde possivelmente houve algum ilícito tributário, bem como qual o documento fiscal que levou o fisco a aplicar a presente multa”. Transcreveu acórdão dos Conselhos de Contribuintes (fl. 843/844).

No mérito, discorreu sobre aspectos econômicos e o contexto que teriam levado à edição da Lei nº 9.718, de 1998, tecendo longas considerações sobre o “caráter tributário das Contribuições para a Seguridade Social”, para, em suma, suscitar a inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo das contribuições, promovidas por tal lei, a qual já teria sido reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal. Transcreveu trechos de diversos julgados.

Argumentou ainda que, por se tratar de empresa exclusivamente locadora de mão de obra temporária, seu faturamento restringe-se aos valores cobrados pela prestação de serviços, “ou seja, os valores destacados nas notas fiscais como sendo taxa administrativa”, conforme algumas notas fiscais que apresenta com a impugnação.

Transcreveu a Instrução Normativa nº 3, de 1997, do Ministro de Estado do Trabalho, que “dispõe sobre a fiscalização do trabalho nas empresas de prestação de serviços a terceiros e empresas de trabalho temporário”, na qual se enquadraria. Assim, os serviços por ela prestados se limitariam à administração da locação de mão de obra, “e não dos serviços que os funcionários são contratados para executar”.

Transcreveu ementa de acórdão do STJ sobre ISS e empresa prestadora de serviços de agenciamento de mão-de-obra temporária (fl. 859), para concluir que seu faturamento é apenas a taxa administrativa recebida, sendo indevido o lançamento.

Alegou ser confiscatória a multa de 75%, requerendo sua redução para 10%, bem como ilegal a utilização da taxa Selic como juros de mora, pleiteando a aplicação da taxa de juros de 12% ano.

Por fim, pleiteou a suspensão da exigibilidade dos débitos nos termos do art. 151, III do CTN, e o envio das “notificações” para dois endereços indicados à fl. 861.

Em 27 de agosto de 2010, através do Acórdão de Impugnação nº **14-30.672**, a 4ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, julgou **IMPROCEDENTE** a impugnação.

A empresa foi intimada do Acórdão de Impugnação, via Aviso de Recebimento, em 27 de setembro 2010, às e-folhas 936.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 27 de outubro de 2009, e-folhas 937 à 960.

Foi alegado:

- Da incidência de tributação sobre valores não recebidos – anulação do auto de infração / fiscalização;
- Da impossibilidade de tributação dos valores descontados a título de vale transporte, vale alimentação, cesta básica e outros não recebidos;
- Da inadmissibilidade da incidência de tributos sobre a quantia retida pela tomadora dos valores da contribuição ao INSS;
- Base de cálculo utilizada pela fiscalização;
- Características dos serviços prestados pela recorrente;
- Princípio da isonomia tributária;
- Princípio da vedação do confisco;
- Da multa de 75%;
- Dos juros Selic.

DO PEDIDO

DIANTE DO EXPOSTO requer:

A REFORMA DA DECISÃO RECORRIDA PARA JULGAR PELA IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração, aqui discutido, pelas razões acima aduzidas em virtude da RECORRENTE não ter cometido nenhum ilícito tributário e, conseqüentemente, pelo o cancelamento da presente multa aplicada, bem como a anulação do lançamento tributário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud

Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

A empresa foi intimada do Acórdão de Impugnação, via Aviso de Recebimento, em 27 de setembro 2010, às e-folhas 936.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 27 de outubro de 2009, e-folhas 937.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Da Controvérsia.

Foi alegado o seguinte ponto no Recurso Voluntário:

- Da incidência de tributação sobre valores não recebidos – anulação do auto de infração / fiscalização;
- Da impossibilidade de tributação dos valores descontados a título de vale transporte, vale alimentação, cesta básica e outros não recebidos;
- Da inadmissibilidade da incidência de tributos sobre a quantia retida pela tomadora dos valores da contribuição ao INSS;
- Base de cálculo utilizada pela fiscalização;
- Características dos serviços prestados pela recorrente;
- Princípio da isonomia tributária;
- Princípio da vedação do confisco;
- Da multa de 75%;
- Dos juros Selic.

Passa-se à análise.

- Da ação fiscal.

Em 21/11/2007, foi dado início à presente fiscalização através do Termo de Início de Ação Fiscal (fls. 50/51), no qual foram solicitados, em relação aos anos calendários fiscalizados, os livros Razão, os Demonstrativos de Apuração da COFINS e do PIS (DACON), os extratos bancários das contas que deram origem a sua movimentação bancária nos anos calendários de 2003 e de 2006, DCTF referente ao ano calendário de 2003, uma vez que a empresa não a havia apresentado, bem como seu Contrato Social e respectivas alterações.

A empresa apresentou a documentação solicitada, complementada com os Livros Registro de Notas Fiscais de Serviços Prestados e pelas notas fiscais por ela emitidas. Foram também entregues a DIPJ 2004 retificadora (ano calendário 2003), enviada via Internet em 29/01/2008, e a DCTF ano calendário 2003, enviada via Internet em 03/12/2007.

Em análise aos extratos bancários apresentados, relativos aos anos calendários 2003 e 2006, verificou-se que os depósitos bancários foram compatíveis com os valores escriturados nos Livros contábeis e fiscais.

- Do tratamento tributário - PIS e COFINS

A empresa é optante pelo Lucro Real de acordo com as DIPJ apresentadas (fls. 604), tendo por objeto social Locação de Mão de Obra Temporária, conforme verificado através do Contrato Social e respectivas alterações (fls. 219/248).

Desta forma, o tratamento tributário dispensado à empresa em relação ao PIS e à COFINS é o regime não-cumulativo, implementado respectivamente pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03, exceção feita à COFINS até janeiro/04, cujo único regime existente era o cumulativo.

Em relação à base de cálculo das contribuições em questão, o entendimento da Receita Federal, através das consultas e de acórdãos, é de que compõe o faturamento das empresas de locação de mão de obra os valores referentes à comissão pelo serviço prestado, bem

como os valores dos salários e dos encargos sociais e trabalhistas constantes na nota fiscal de prestação de serviços, ou seja, o faturamento engloba o custo da mão-de-obra, tendo em vista que os trabalhadores são empregados da empresa que loca a mão de obra.

- Da auditoria fiscal.

A empresa apresentou espontaneamente DCTF (fls. 584/603), DACTON (fls. 68/180) e DIPJ (fls. 680/835) em relação aos anos calendários de 2004, 2005 e 2006. Para o ano calendário de 2003, a DCTF (fls. 181/218) e a DACTON (fls. 53/67) foram entregues após o início da presente ação fiscal, enquanto que a DIPJ original foi apresentada com valores zerados, sendo retificada também sob ação fiscal (fls. 605/679).

Nos anos calendários sob fiscalização, a empresa optou pelo regime de apuração do Lucro Real e consequentemente pelo regime não cumulativo para o PIS e COFINS (exceção para o ano calendário de 2003, no qual havia apenas o regime cumulativo para a COFINS).

A fiscalização verificou, através das DIPJ e da sua escrituração contábil, que a empresa na apuração do Lucro Real considerou o valor de seu faturamento como decorrente daqueles constantes em suas notas fiscais, tais valores compreenderam as comissões relativas aos serviços prestados, os salários dos trabalhadores, bem como os encargos sociais e trabalhistas.

Na apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS os valores dos faturamentos considerados foram significativamente diferentes dos utilizados na apuração do Lucro Real; sendo assim, a fiscalização intimou o contribuinte a esclarecer tais divergências (fls. 582). Em resposta datada de 07/07/2008 (fls. 583), o contribuinte informou que os valores considerados como base de cálculo do PIS e da COFINS decorrem somente das taxas administrativas ou da administração de serviços, excluindo-se os valores de salários, INSS, vale transporte e encargos sociais oriundos da mão de obra temporária.

A receita bruta utilizada pela empresa como base de cálculo das contribuições em questão, bem como a apuração destas contribuições, pode ser verificada através dos DACTON apresentados (fls. 68/180).

- Lançamento de Ofício

Na apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, a fiscalização considerou como faturamento da empresa os valores obtidos a partir das notas fiscais de serviços, abatendo-se os valores das vendas canceladas e dos descontos concedidos, conforme escriturado nos Livros de Registro de Notas Fiscais de Serviços Prestados (fls. 303/466) e nos Livros Razão (fls. 255/302).

Compõe o faturamento da empresa, além das comissões recebidas pelos serviços prestados, os valores dos salários dos trabalhadores, bem como os encargos sociais e trabalhistas.

- Ano Calendário 2003

Uma vez que a empresa apresentou DCTF sob ação fiscal para o ano calendário 2003, consideramos como valor da base de cálculo do PIS e da COFINS a serem lançados o valor integral dos faturamentos mensais escriturados no Livro de Registro de Notas Fiscais de Serviços restados (fls. 428/466) e no Livro Razão (fls. 255/269).

Verificamos, ainda, que no registro de algumas notas fiscais (fls. 467/562) no Livro de Registro de Notas Fiscais de Serviços Prestados foram excluídos indevidamente valores referentes a vale refeição, a cesta básica, a vale transporte e exclusões sem identificação.

Dessa forma, procedeu-se também o lançamento de tais exclusões indevidas. As referidas notas fiscais com os valores excluídos indevidamente estão relacionadas em anexo ao Termo de Verificação Fiscal.

O regime de apuração considerado para a COFINS foi o cumulativo até janeiro/04, enquanto que para o PIS foi todo ele não cumulativo.

- Anos Calendários 2004, 2005 E 2006.

O presente lançamento de ofício é decorrente da diferença verificada entre o faturamento e o valor parcial considerado como receita bruta pela empresa decorrente apenas dos valores das comissões recebidas pelos serviços prestados, conforme informado nas DACTON.

Os valores apurados relativos ao PIS e à COFINS nas DACTON (fls. 68/180) estão coincidentes com os valores informados em DCTF (fls. 565/603).

Na apuração dos valores a recolher das contribuições, foram considerados como valores recolhidos e, portanto, abatidos dos valores devidos os valores destacados nas notas fiscais, retidos em razão do PIS e da COFINS, não utilizados quando da apuração dos valores declarados pela empresa. O Demonstrativo dos referidos valores retidos nas notas fiscais, utilizados pela empresa e os não utilizados, estão em anexo ao Termo de Verificação Fiscal.

No mérito, a lide restringe-se à definição de receita para as empresas agenciadoras de mão-de-obra temporária regidas pela Lei nº 6.019/1974.

No tocante à base de cálculo das contribuições, considerando-se a Cofins e o período de janeiro de 2003 a janeiro de 2004 - regime cumulativo -, objeto de autuação, sua definição está na Lei nº 9.718, de 1998:

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

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

§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.

§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 pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)
- iv. a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.
- v. a receita decorrente da transferência onerosa a outros contribuintes do ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009).

Em relação à base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa, lançada para o período de janeiro de 2003 a dezembro de 2006, a definição da base de cálculo encontra-se na Lei nº 10.637, de 2002:

capítulo I - da COBRANÇA NÃO-CUMULATIVA DO PIS E DO Pasep

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 capítulo.

§ 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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Vigência)
- 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.
 - c) não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)
 - d) decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009).

Por último, para a Cofins não-cumulativa, exigida para o período de fevereiro de 2004 a dezembro de 2006, é a Lei nº 10.833 que traz a definição de sua base de cálculo:

Art. 1- 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.

§ 1- 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.

§ 2¹¹ A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

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

De acordo com os dispositivos legais transcritos acima, a base impositiva das contribuições é o total das receitas auferidas pelo contribuinte, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Portanto, o procedimento da impugnante, de segregar determinadas receitas e não oferecê-las à tributação, não encontra respaldo legal. Não importa se essas receitas destinam-se a ressarcir custos de sua atividade de prestação de serviços, pois se isso fosse permitido, todos os contribuintes fariam jus a tal exclusão, e as contribuições deixariam de ser exigidas sobre o faturamento para, ao cabo, incidirem sobre o lucro das empresas.

Em relação ao conceito de RECEITA apresentado pelo Recorrente, trago pertinentes considerações extraídas do Acórdão de Recurso Voluntário nº 3401-005.039, de 22/05/2018:

A empresa prestadora de serviços relativos a locação de mão-de-obra temporária não é uma mera agência de empregos ou intermediária em um contrato de trabalho entre terceiros. Ela é a verdadeira empregadora e deve possuir capacidade econômica para suportar os salários e encargos decorrentes, tanto que a lei exige a pronta demonstração de solidez, para que a empresa de trabalho temporário possa obter registro de funcionamento. Deve ter ela, independentemente da tomadora dos serviços, capacidade de solver os encargos que lhe incumbem, segundo preconiza o art. 6º da Lei nº 6.019, de 1974,

Dos salários, cujos credores são os trabalhadores, é devedora a empresa prestadora e não a tomadora. É aquela pessoa jurídica que deve comprovar junto às autoridades administrativas o cumprimento dos encargos trabalhistas e previdenciários em relação aos trabalhadores temporários, consoante dispõem os seguintes dispositivos do Decreto nº 73.841, de 13 de março de 1974, que regulamentou a Lei nº 6.019, de 1974

Tendo em vista as disposições contidas nos artigos. 8º e 11, acima transcritos, bem como os artigos. 17 a 21, 29, 32 a 35 e 37 do Decreto nº 73.841, de 1974, conclui-se que o pagamento dos salários e encargos sociais e trabalhistas devidos ao trabalhador temporário constituem obrigação do prestador e não do tomador do serviço que, aliás,

com aqueles não firma qualquer vínculo empregatício. Significa dizer que a empresa de trabalho temporário é quem contrata o trabalhador temporário e, portanto, tem a obrigação de pagar-lhe o salário, bem como arcar com os respectivos encargos.

As empresas tomadoras do serviço de mão-de-obra temporária não têm, pois, a responsabilidade pela remuneração e pela assistência dos trabalhadores que, na verdade, são contratados pela locadora e com esta mantêm vínculo empregatício. A interpretação sistemática do mencionado regramento não deixa margem a dúvidas e aponta claramente no sentido de que o pagamento de salários e demais encargos sociais e trabalhistas relacionados aos trabalhadores temporários são custos operacionais da pessoa jurídica prestadora do serviço; as contrata e os põe à disposição da empresa tomadora do serviço, conforme expressamente determinam as disposições contidas nos artigos 11 e 12 da citada Lei n.º 6.019, de 1974

A empresa locatária da mão-de-obra contratada pela prestadora do serviço cabe, na verdade, pagar o preço cobrado pela locação, no qual se encontram, evidentemente, incluídos os custos incorridos pela locadora para prestar o serviço de locação de mão-de-obra temporária. Por ser esta prestação de serviço regida por lei especial igualmente voltada para a preservação do direito dos trabalhadores, o destaque das parcelas referentes aos custos incorridos pelo impugnante com a mão-de-obra locada é realizado, tanto no contrato de prestação de serviços temporários firmado com o locatário quanto na nota fiscal emitida em razão da cobrança pelos serviços, apenas de molde a permitir a fiscalização do regular cumprimento das obrigações trabalhistas e previdenciárias, seja por parte do Ministério do Trabalho seja por parte da própria tomadora do serviço, em vista do que determinam os artigos 14, 15 e 16 da Lei n.º 6.019, de 1974,

Note-se que, nos termos da citada lei, a empresa tomadora do serviço é solidariamente responsável pelo cumprimento das obrigações trabalhistas e previdenciárias, relativas à mão-de-obra que loca, apenas no caso de falência da empresa de trabalho temporário, o que implica dizer que, antes disso, o tomador do serviço paga tão-somente o preço cobrado pela locação da mão-de-obra e, portanto, não realiza qualquer pagamento de salários e encargos por intermédio da prestadora

Ações reclamatórias trabalhistas são propostas contra a empresa prestadora, é o que determina o art. 19 da Lei n.º 6.019, de 1974. A tomadora, por conseguinte, devedora do preço do serviço em prol da empresa prestadora de trabalho temporário, independentemente de a tomadora ter ou não honrado o pagamento do preço do serviço entre elas ajustado.

Dessa forma, a eventual discriminação das parcelas componentes do valor dos serviços integrantes do preço total (salários, encargos trabalhistas e previdenciários, taxa de administração) não tem o condão de alterar o regime de tributação legalmente fixado. **Os salários e demais encargos são valores que compõem o preço do serviço prestado, assim como o custo de uma mercadoria é parcela significativa do preço de venda da mesma. Em toda e qualquer atividade econômica ocorre o fato de que parte da receita auferida dirige-se a suportar os custos dos serviços prestados ou da mercadoria vendida. Portanto, o valor total contratado com a tomadora da mão-de-obra é o preço do serviço prestado e, como tal, integra o faturamento da autuada.** Pretende a contribuinte autuada, com suas alegações, que o conceito de receita aproxime-se do de lucro, o que não pode merecer acolhida.

No que diz respeito as obrigações previdenciárias decorrentes da prestação do serviço de locação de mão-de-obra, cabe registrar que a Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, encontra-se em sintonia com o regramento acima comentado, tanto no texto original do seu art. 31 quanto com as alterações nele introduzidas pelo art. 23 da Lei n.º 9.711, de 20 de novembro de 1998, segundo o qual a empresa locatária da mão-de-obra temporária passou a ter a obrigação de reter e recolher contribuição previdenciária sobre o valor bruto da nota fiscal da prestação de serviços, fazendo-o, porém, em nome da empresa que cede a mão-de-obra, conforme passou a dispor o art. 31 da Lei n.º 8.212, de 1991,

Logo, a toda evidência, demonstrado esta, na espécie, que tanto a remuneração dos trabalhadores temporários quanto os demais encargos sociais e trabalhistas são de responsabilidade da prestadora do serviço e que, por conseguinte, representam custos nos quais incorre a locação de mão-de-obra temporária. É dizer, tais custos, além de inerentes a atividade de exploração da mão-de- obra temporária, são intrinsecamente necessários para que o impugnante aufera a receita própria decorrente da prestação dos serviços de locação de mão-de- obra.

Induvidosamente, portanto, toda a receita de prestação de serviços auferida pelo contribuinte integra o faturamento definido como base de cálculo do PIS, a luz do novo preceito que, veiculado na forma da Lei n.º 9.718, de 1998, passou a ter eficácia a partir de 1º de .fevereiro de 1999.

Quanto à alegação de impossibilidade de tributação dos valores descontados é de se assinalar que as deduções da base de cálculo permitidas por lei são apenas e tão-somente aquelas previstas nessas mesmas leis. Todos os recebimentos dos contribuintes representam seu faturamento, nos termos definidos pela legislação, à exceção daqueles que a própria lei define como dedutíveis da base de cálculo, não importando, no caso, se a impugnante constitui-se de fato em uma agenciadora de mão de obra como definida na norma do Ministério do Trabalho por ela transcrita.

Isso também se aplica à incidência de tributos sobre a quantia retida pela tomadora dos valores da contribuição ao INSS.

Esta matéria encontra-se pacificada no STJ, com o julgamento do REsp 1.141.065/SC, submetido à sistemática prevista no artigo 543-C do CPC (recursos repetitivos), cuja ementa transcreve-se:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DESTINADAS AO CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. "FATURAMENTO" E "RECEITA BRUTA". LEIS COMPLEMENTARES 7/70 E 70/91 E LEIS ORDINÁRIAS 9.718/98, 10.637/02 E 10.833/03. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO QUE OBSERVA REGIMES NORMATIVOS DIVERSOS. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO DE LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA (LEI 6.019/74). VALORES DESTINADOS AO PAGAMENTO DE SALÁRIOS E DEMAIS ENCARGOS TRABALHISTAS DOS TRABALHADORES TEMPORÁRIOS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo do PIS e da COFINS, independentemente do regime normativo aplicável (Leis Complementares 7/70 e 70/91 ou Leis ordinárias 10.637/2002 e 10.833/2003), abrange os valores recebidos pelas empresas prestadoras de serviços de locação de mão-de-obra temporária (regidas pela Lei 6.019/74 e pelo Decreto 73.841/74), a título de pagamento de salários e encargos sociais dos trabalhadores temporários.

Isto porque a Primeira Seção, quando do julgamento do REsp 847.641/RS, perfilhou o entendimento no sentido de que:

"TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DESTINADAS AO CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. "FATURAMENTO" E "RECEITA BRUTA". LEI COMPLEMENTAR 70/91

E LEIS 9.718/98, 10.637/02 E 10.833/03. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO QUE OBSERVA REGIMES NORMATIVOS DIVERSOS. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO DE LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA (LEI 6.019/74). VALORES DESTINADOS AO PAGAMENTO DE SALÁRIOS E DEMAIS ENCARGOS TRABALHISTAS DOS TRABALHADORES TEMPORÁRIOS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS é o faturamento, hodiernamente compreendido como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, vale dizer: a receita bruta da venda de bens e serviços, nas operações em conta própria ou alheia, e todas as demais receitas auferidas (artigo 1º, caput e § 1º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, editadas sob a égide da Emenda Constitucional nº 20/98).

A Carta Magna, em seu artigo 195, originariamente, instituiu contribuições sociais devidas pelos "empregadores" (entre outros sujeitos passivos), incidentes sobre a "folha de salários", o "faturamento" e o "lucro" (inciso I).

A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, que sucedeu o FINSOCIAL, é contribuição social que se enquadra no inciso I, do artigo 195, da Constituição Federal de 1988, incidindo sobre o "faturamento", tendo sido instituída e, inicialmente, regulada pela Lei Complementar 70/91, segundo a qual: (i) a exação era devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, (ii) sendo destinada exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social, e (iii) incidindo sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

As contribuições destinadas ao Programa de Integração Social - PIS e ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, por seu turno, foram criadas, respectivamente, pelas Leis Complementares nº 7/70 e nº 8/70, tendo sido recepcionadas pela Constituição Federal de 1988 (artigo 239).

A Lei Complementar 7/70, ao instituir a contribuição social destinada ao PIS, destinava-a à promoção da integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, definidas como as pessoas jurídicas nos termos da legislação do Imposto de Renda, caracterizando-se como empregado todo aquele assim definido pela Legislação Trabalhista.

O Programa de Integração Social - PIS, à luz da LC 7/70, era executado mediante Fundo de Participação, constituído por duas parcelas: (i) a primeira, mediante dedução do Imposto de Renda; e (ii) a segunda, com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento.

A Lei nº 9.718/98 (na qual foi convertida a Medida Provisória nº 1.724/98), ao tratar das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, estendeu o conceito de faturamento, base de cálculo das aludidas exações, definindo-o como a "receita bruta" da pessoa jurídica, por isso que, a partir da edição do aludido diploma legal, o

faturamento passou a ser considerado a "receita bruta da pessoa jurídica", entendida como a totalidade das receitas auferidas, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas, 8. Deveras, com o advento da Emenda Constitucional nº 20, em 15 de dezembro de 1998, a expressão "empregadores" do artigo 195, I, da Constituição Federal de 1988, foi substituída por "empregador", "empresa" e "entidade a ela equiparada na forma da lei" (inciso I), passando as contribuições sociais pertinentes a incidirem sobre: (i) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (ii) a receita ou o faturamento; e (iii) o lucro.

A base de cálculo da COFINS e do PIS restou analisada pelo Supremo Tribunal Federal que, na sessão plenária ocorrida em 09 de novembro de 2005, no julgamento dos Recursos Extraordinários nºs 357.950/RS, 358.273/RS, 390.840/MG, todos da relatoria do Ministro Marco Aurélio, e nº 346.084-6PR, do Ministro Ilmar Galvão, consolidou o entendimento de que inconstitucional a ampliação da base de cálculo das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, promovida pelo § 1º, do artigo 3º, da Lei n.º 9.718/98, o que implicou na concepção da receita bruta ou faturamento como o que decorra quer da venda de mercadorias, quer da venda de mercadorias e serviços, quer da venda de serviços, não se considerando receita bruta de natureza diversa.

A concepção de faturamento inserta na redação original do artigo 195, I, da Constituição Federal de 1988, na oportunidade, restou adstringida, de sorte que não poderia ter sido alargada para autorizar a incidência tributária sobre a totalidade das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas, revelando-se inócua a alegação de sua posterior convalidação pela Emenda Constitucional nº 20/98, uma vez que eivado de nulidade insanável ab origine, decorrente de sua frontal incompatibilidade com o texto constitucional vigente no momento de sua edição. A Excelsa Corte considerou que a aludida lei ordinária instituiu nova fonte destinada à manutenção da Seguridade Social, o que constitui matéria reservada à lei complementar, ante o teor do disposto no § 4º, artigo 195, c/c o artigo 154, I, da Constituição Federal de 1988.

Entrementes, em 30 de dezembro de 2002 e 29 de dezembro de 2003, foram editadas, respectivamente, as Leis nºs 10.637 e 10.833, já sob a égide da Emenda Constitucional nº 20/98, as quais elegeram como base de cálculo das exações em tela o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (artigo 1º, caput), sobejando certo que, nos aludidos diplomas legais, estabeleceu-se ainda que 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 (artigo 1º, § 1º).

Deveras, enquanto consideradas hígidas as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, por força do princípio da legalidade e da presunção de legitimidade das normas, vislumbra-se a existência de dois regimes normativos que disciplinam as bases de cálculo do PIS e da COFINS: (i) o período em que vigorou a

definição de faturamento mensal/receita bruta como o que decorra quer da venda de mercadorias, quer da venda de mercadorias e serviços, quer da venda de serviços, não se considerando receita bruta de natureza diversa, dada pela Lei Complementar 70/91, a qual se perpetuou com a declaração de inconstitucionalidade do § N, do artigo 3º, da Lei 9.718/98; e (ii) período em que entraram em vigor as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 (observado o princípio da anterioridade nonagesimal), que conceituaram o faturamento mensal como a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Os princípios que norteiam a eficácia da lei no tempo indicam que, nas demandas que versem sobre fatos jurídicos tributários anteriores à vigência das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, revela-se escorreito o entendimento de que a base de cálculo do PIS e da COFINS (faturamento mensal/receita bruta), devidos pelas empresas prestadoras de serviço de fornecimento de mão-de-obra temporária, regidas pela Lei 6.019/74, contempla o preço do serviço prestado, "nele incluídos os custos da prestação, entre os quais os encargos trabalhistas e previdenciários dos trabalhadores para tanto contratados" (Precedente da Primeira Turma acerca da base de cálculo do ISS devido por empresa prestadora de trabalho temporário: REsp 982.952/RS, Rel. Originário Ministro José Delgado, Rel. p/ Acórdão Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 02.10.2008, DJ 16.10.2008). (grifos não originais)

Por outro lado, se a lide envolve fatos impositivos realizados na égide das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 (cuja elisão da higidez, no âmbito do STJ, demandaria a declaração incidental de inconstitucionalidade, mediante a observância da cognominada "cláusula de reserva de plenário"), a base de cálculo da COFINS e do PIS abrange qualquer receita (até mesmo os custos suportados na atividade empresarial) que não constar do rol de deduções previsto no § 3º, do artigo 1º, dos diplomas legais citados.

Consequentemente, a conjugação do regime normativo aplicável e do entendimento jurisprudencial acerca da composição do preço do serviço prestado pelas empresas fornecedoras de mão-de-obra temporária, conduz à tese inarredável de que os valores destinados ao pagamento de salários e demais encargos trabalhistas dos trabalhadores temporários, assim como a taxa de administração cobrada das empresas tomadoras de serviços, integram a base de cálculo do PIS e da COFINS a serem recolhidas pelas empresas prestadoras de serviço de mão-de-obra temporária (Precedentes oriundo da Segunda Turma do STJ: REsp 954.719/SC, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 13.11.2007).

Outrossim, à luz da jurisprudência firmada em hipótese análoga:

'Não procede, ademais, a alegação de que haveria um "bis in idem", já que os recursos utilizados pelos lojistas para pagar o aluguel (ou, eventualmente, a administração comum do shopping center), por provirem de seu faturamento, já se sujeitaram à incidência das contribuições questionadas (PIS/COFINS), pagas pelos referidos locatários. O argumento, que não foi adotado pelo acórdão embargado e que sequer foi invocado na impetração, prova demais. Na

verdade, independentemente de ser o aluguel estabelecido em valor fixo ou calculado por percentual sobre o faturamento, os recursos para o seu pagamento são invariavelmente (a não ser em se tratando de empresa deficitária) provenientes das receitas (vale dizer, do "faturamento") do locatário. Isso independentemente de se tratar de loja de shopping center ou de outro imóvel qualquer. E não só as despesas com aluguel, mas as demais despesas das pessoas jurídicas são cobertas com recursos de suas receitas, podendo, quando se destinarem à aquisição de bens e serviços de outras pessoas jurídicas, formar o faturamento dessas, sujeitando-se, conseqüentemente, a novas incidências de contribuições PISCOFINS.

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 PISPASEP e da COFINS", obra coletiva, coordenador Leandro Paulsen, São Paulo, IOB Thompson, 2004, p.101). (grifos não originais)

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 PISPASEP e da COFINS", obra coletiva, cit., p. 12).

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 PISCOFINS 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." (EREsp 727.245/PE, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 09.08.2006, DJ 06.08.2007)

(...)

18. Recurso especial provido, invertidos os ônus de sucumbência." (REsp 847.641/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 25.03.2009, DJe 20.04.2009)

Deveras, a definição de faturamento mensal/receita bruta, à luz das Leis Complementares 7/70 e 70/91, abrange, além das receitas decorrentes da venda de mercadorias e da prestação de serviços, a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais, concepção que se perpetuou com a declaração de inconstitucionalidade do § 1º, do artigo 3º, da Lei 9.718/98 (Precedentes do Supremo Tribunal Federal que assentaram a inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo da COFINS e do PIS pela Lei 9.718/98: RE 390.840, Rel. Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 09.11.2005, DJ 15.08.2006; RE 585.235 RG-QO, Rel. Ministro Cezar Peluso, Tribunal Pleno, julgado em 10.09.2008, DJe-227 DIVULG 27.11.2008 PUBLIC 28.11.2008; e RE 527.602, Rel. Ministro Eros Grau Rel. p/ Acórdão Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 05.08.2009, DJe-213 DIVULG 12.11.2009 PUBLIC 13.11.2009).

Por seu turno, com a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS, promovida pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, os valores recebidos a título de pagamento de salários e encargos sociais dos trabalhadores temporários subsumem-se na novel concepção de faturamento mensal (total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil).

Consequentemente, a definição de faturamento/receita bruta, no que concerne às empresas prestadoras de serviço de fornecimento de mão-de-obra temporária (regidas pela Lei 6.019/74), engloba a totalidade do preço do serviço prestado, nele incluídos os encargos trabalhistas e previdenciários dos trabalhadores para tanto contratados, que constituem custos suportados na atividade empresarial.

In casu, cuida-se de empresa prestadora de serviços de locação de mão-de-obra temporária (regida pela Lei 6.019/74 e pelo Decreto 73.841/74, consoante assentado no acórdão regional), razão pela qual, independentemente do regime normativo aplicável, os valores recebidos a título de pagamento de salários e encargos sociais dos trabalhadores temporários não podem ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Outrossim, o artigo 535, do CPC, resta incólume 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.

Recurso especial da Fazenda Nacional provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça acordam, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, dar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Castro

Meira, Denise Arruda, Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Hamilton Carvalhido e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 09 de dezembro de 2009(Data do Julgamento)

MINISTRO LUIZ FUX

Relator

Esta decisão transitou em julgado em 08/03/2010 e deve ser reproduzida nos julgamentos deste Conselho, por força da aplicação do §2º do artigo 62 do Anexo II do RICARF.

O entendimento adotado no julgamento do RESp 1.141.065/SC também se aplica aos valores de reembolso de despesas discriminados nas notas fiscais que correspondem, de fato, à parte da remuneração destinada a cobrir estes custos com vale-transporte, vale-refeição, cestas básicas e planos de saúde, que consistem em custos da recorrente decorrentes do contrato de trabalho firmado com os trabalhadores temporários, conforme previsto no artigo 8º e 17 a 21 do Decreto nº 73.841/1974, que regulamentou a Lei nº 6.019/1974:

Art 8º - Cabe à empresa de trabalho temporário remunerar e assistir os trabalhadores temporários relativamente aos seus direitos, consignados nos artigos 17 a 20 deste Decreto.

(...)

Art 17. - Ao trabalhador temporário são assegurados os seguintes direitos:

- remuneração equivalente à percebida pelos empregados da mesma categoria da empresa tomadora ou cliente, calculada à base horária, garantido, em qualquer hipótese, o salário-mínimo regional;
- pagamento de férias proporcionais, em caso de dispensa sem justa causa ou término normal do contrato temporário de trabalho, calculado na base de 1/12 (um doze avos) do último salário percebido, por mês trabalhado, considerando-se como mês completo a fração igual ou superior a 15 (quinze) dias;
- indenização do tempo de serviço em caso de dispensa sem justa causa rescisão do contrato por justa causa, do trabalhador ou término normal do contrato de trabalho temporário, calculada na base de 1/12 (um doze avos) do último salário percebido, por mês de serviço, considerando-se como mês completo a fração igual ou superior a 15 (quinze) dias;
- benefícios e serviços da previdência social, nos termos da Lei número 3.807, de 26 de agosto de 1960, com as alterações introduzidas pela Lei nº 5.890, de 8 de junho de 1973, como segurado autônomo;
- seguro de acidentes do trabalho, nos termos da Lei nº 5.316, de 14 de setembro de 1967.

Art 18. - A duração normal do trabalho, para os trabalhadores temporários é de, no máximo, 8 (oito) horas diárias, salvo disposições legais específicas concernentes a peculiaridades profissionais.

Parágrafo único. A duração normal do trabalho pode ser acrescida de horas suplementares, em número não excedente de 2 (duas), mediante acordo escrito entre a empresa de trabalho temporário e o trabalhador temporário, sendo a remuneração dessas horas acrescida de, pelo menos 20% (vinte por cento) em relação ao salário-horário normal.

Art 19. - O trabalho noturno terá remuneração superior a

20% (vinte por cento), pelo menos, em relação ao diurno.

Art 20. - É assegurado ao trabalhador temporário descanso semanal remunerado nos termos do disposto na Lei nº 605, de 5 de janeiro de 1949.

Art 21. - A empresa de trabalho temporário é obrigada a celebrar contrato individual escrito de trabalho temporário com o trabalhador, no qual constem expressamente os direitos ao mesmo conferidos, decorrentes da sua condição de temporário.

Destarte, relativamente às empresas de trabalho temporário, os valores relativos aos dispêndios com remuneração dos trabalhadores colocados à sua disposição, inclusive os encargos sociais, trabalhistas, vale-transporte, vale-refeição, cestas básicas, planos de saúde etc, consistem em custos da recorrente, remunerados pelos valores constantes das notas fiscais cobrados dos tomadores de serviço, não merecendo reparos a decisão de primeira instância, cujos fundamentos adoto como razão complementar de decidir, a teor do §1º do artigo 50 da Lei nº 9.784/1999.

A Lei nº 9.718/98, conversão da Medida Provisória nº 1.724/98, estendeu o conceito de faturamento, base de cálculo das contribuições PIS e Cofins, definindo-o no §1º do art. 3º como a receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Todavia, o Pleno do Egrégio Supremo Tribunal Federal (STF) declarou a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, que instituiu nova base de cálculo para a incidência de PIS e da Cofins, no julgamento dos RE 357.950, 390.840, 358.273 e 346.084, conforme ementa abaixo:

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente.

TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados instintos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepuja-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. 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. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada. (STF, RE 390.840, j. em 09/11/2005)

Destaque-se que o STF, no julgamento do RE nº 585.235, publicado no DJE nº 227 do dia 28/11/2008, reconheceu a repercussão geral da questão constitucional e reafirmou a

jurisprudência do Tribunal acerca da inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98. Segue a ementa, *in verbis*:

RECURSO. Extraordinário. Tributo. Contribuição social. PIS. COFINS. Alargamento da base de cálculo. Art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98. Inconstitucionalidade.

Precedentes do Plenário (RE nº 346.084/PR, Rel. orig. Min. ILMAR GALVÃO, DJ de 1º.9.2006; REs nos 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ de 15.8.2006) Repercussão Geral do tema. Reconhecimento pelo Plenário. Recurso improvido. É inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98.

Neste sentido, entendo estarmos diante da hipótese prevista no artigo 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo Fiscais (CARF), aprovado pela Portaria nº 343/2015 do Ministro da Fazenda, com alterações da Portaria MF nº 152, de 2016, que dispõe que os Conselheiros têm que reproduzir as decisões do STF proferidas na sistemática da repercussão geral, conforme colacionado acima.

Art. 62

(...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

No mais, o artigo 26-A do Decreto nº 70.235/72, na redação dada pela Lei nº 11.941 de 27/05/2009 e o artigo 62 do RICARF, estabelecem estar vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, com exceção dos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal, no que também se amolda o presente caso.

Contudo, sobre a ampliação da base de cálculo promovida pela Lei nº 9.718, sua discussão não tem razão de ser no presente. Isso porque a base de cálculo utilizada na autuação corresponde à receita de prestação de serviços, ou seja, o faturamento da empresa; em suma, não foi lançada qualquer parcela que correspondesse à inconstitucionalidade da base ampliada.

Mencionar também que, a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98 e consequentemente ampliação da base de cálculo não atingem as Leis nºs. 10.637 e 10.833, base da exigência de todo o auto de infração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de fevereiro de 2004 a dezembro de 2006, respectivamente.

- Da nulidade da incidência de mais de uma contribuição sobre o mesmo fato gerador.

É alegado às folhas 20 do Recurso Voluntário:

O § 4º do art. 195 da CF/88, ao invocar a norma do art. 154, 1, estabelece pressupostos materiais (proibição de coincidência de base de cálculo ou fato gerador com os de tributos já existentes e caráter não-cumulativo obrigatório) e **formais** (necessidade de Lei complementar) para a criação de contribuições sociais novas.

A CF/88 é clara em prever somente uma contribuição social sobre folha, uma sobre faturamento e uma sobre lucro. Há impossibilidade de criação de mais de uma contribuição social incidente sobre os mesmos fatos geradores, à luz dos arts. 195, 1, § 4º, e 154, 1, da CF/88.

A RFB ao incidir no caso em tela a COFINS e PIS sobre o total das contribuições da folha de pagamento institui múltiplas contribuições sobre fatos geradores idênticos, indo de encontro ao previsto na CF/88, conforme se demonstrará adiante.

O sistema jurídico pátrio admite que uma mesma operação seja fato gerador de dois tributos. Especificamente, no caso de Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico, o artigo 149 da Constituição Federal estabelece a seguinte regra:

Art. 149. Compete exclusivamente à União **instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico** e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.(...)

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.

(Grifo e negrito nossos)

Sob a égide do § 4o, do artigo 149 da Constituição Federal de 1988, a regra geral tributária é a incidência múltipla das contribuições (sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas). A própria Constituição Federal exige que a não multiplicidade deva ser definida por lei.

- Multa de ofício. Previsão legal e percentual.

O litigante investe contra a aplicação da multa qualificada de 75%, que diz ser confiscatória e injustificada. O dispositivo aplicado, conforme indicado no auto de infração, foi o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que, expressa e objetivamente, prevê:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: **(Vide MEDIDA PROVISÓRIA Nº 351 - DE 22 DE JANEIRO DE 2007 - DOU DE 22/1/2007 - Edição extra) Alterada pela LEI Nº 11.488 - DE 15 DE JUNHO DE 2007 - DOU DE 15/5/2007 - Edição extra**

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)” (Grifou-se.)

A multa de ofício calculada sobre o valor do imposto cuja falta de recolhimento se apurou, está em consonância com a legislação de regência, sendo o percentual 75 % o legalmente previsto para a situação descrita no Termo de Verificação Fiscal, não se podendo, em âmbito administrativo, reduzi-lo ou alterá-lo por critérios meramente subjetivos, contrários ao princípio da legalidade.

Considerações sobre a graduação da penalidade, no caso, não se encontram sob a discricionariedade da autoridade administrativa, uma vez definida objetivamente pela lei, não

dando margem a conjecturas atinentes à ocorrência de efeito confiscatório ou de ofensa ao princípio da capacidade contributiva. Nesse sentido, qualquer pedido ou alegação que ultrapasse a análise de conformidade do ato administrativo de lançamento com as normas legais vigentes, em franca ofensa à vinculação a que se encontra submetida a instância administrativa (art. 142, parágrafo único, do CTN), como a contraposição a princípios constitucionais, somente podem ser reconhecidos pela via competente, o Poder Judiciário.

Desse modo, deve-se considerar correta a aplicação da multa de lançamento de ofício ao percentual de 75%, definido em lei, sobre os valores do imposto não recolhido, rejeitando-se a contestação de que não haveria previsão legal para tanto.

- Dos juros Selic

Oportuno registrar que, sobre o assunto, já existe Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (antiga súmula do Conselho de Contribuintes, renumerada pela Portaria CARF nº 106, de 21/12/2009), como segue:

Súmula CARF nº 4 - A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

- Princípios da isonomia tributária e do não confisco.

O tópico induz o pronunciamento sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, na medida em que alega a inexistência de qualquer norma constitucional que outorgasse à União Federal competência para a criação de uma contribuição sobre receitas

,Aplicação da Súmula 02 do CARF:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário e nego provimento ao recurso do contribuinte.

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator