



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n° 10932.000016/2005-78
Recurso n° 137.910 Voluntário
Matéria PIS
Acórdão n° 203-12.741
Sessão de 11 de março de 2008
Recorrente TRANSZERO TRANSPROTADORA DE VEÍCULOS LTDA
Recorrida DRJ em CAMPINAS/SP

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2001 a 31/07/2004

PIS FATURAMENTO. REGIME CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. SUBCONTRATAÇÃO. VALORES REPASSADOS. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO.

No regime cumulativo do PIS/Faturamento, em que não é vedada a incidência *bis in idem*, o faturamento corresponde à soma dos valores recebidos pela venda de mercadorias e prestação de serviços, sem dedução das importâncias repassadas a terceiros em virtude de subcontratação, descabendo cogitar da aplicação do inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, porque esse dispositivo não teve eficácia já que revogado antes da regulamentação prevista.

DESPESAS COM PEDÁGIOS. EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE. IRRETROATIVIDADE BENIGNA.

As despesas com pedágios efetuadas antes da vigência da MP nº 2.024/00, instituidora do vale-pedágio, não podem ser excluídas da base de cálculo para o PIS.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. DESCONTOS COM SEGUROS.

Na apuração do PIS não-cumulativo podem ser descontados créditos calculados sobre as despesas decorrentes da contratação de seguros, essenciais para a atividade fim desenvolvida pela recorrente, pois estes se caracterizam sim como 'insumos' previstos na legislação do IRPJ.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COMO ORIGINAL

Brasília, 23/10/08

Martide Curran de Oliveira
Mat. Signo 91650

cul

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, em dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: I) por maioria de votos, negou-se provimento, para não reconhecer as exclusões feitas sobre receitas de terceiros. Vencido o Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda (Relator). Designado o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis para redigir o voto vencedor; II) por unanimidade de votos, negou-se provimento, para não reconhecer as exclusões com despesas com pedágio; e III) por maioria de votos, deu-se provimento, para reconhecer o direito ao creditamento do PIS não-cumulativo, referente às despesas com contratação de seguros de cargas. Vencidos os Conselheiros Odassi Guerzoni Filho, José Adão Vitorino de Moraes e Alexandre Kern. Fez sustentação oral pela recorrente, a Dr^a Clarissa Cerqueira Viana Pereira.

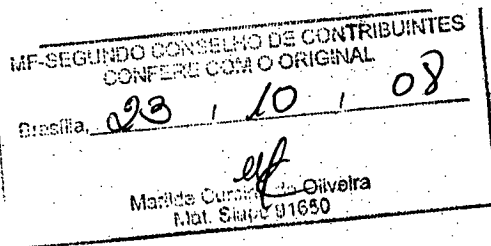

DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

Vice-Presidente no exercício da Presidência


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

Relator-designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva e Luciano Pontes de Maya Gomes.

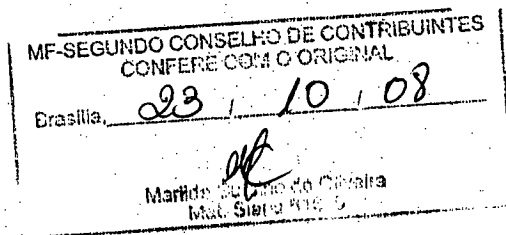


Relatório

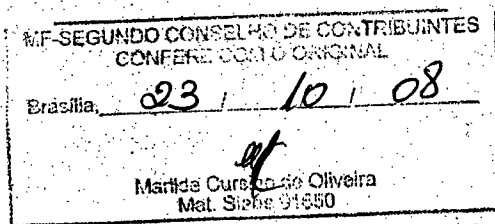
Trata-se de recurso voluntário interposto contra Acórdão da DRJ/CPS que julgou procedente o lançamento levado a feito contra a interessada, que consubstancia exigência do PIS para o período de apuração abril de 2001 a julho de 2004.

A interessada se insurge contra a manutenção do aludido lançamento, argumentando, em apertada síntese (i) ser possível a exclusão da base de cálculo do PIS as receitas transferidas a terceiros, *in casu*, terceiros subcontratados para transportes de cargas; (ii) ser possível a exclusão da base de cálculo do PIS as despesas efetuadas com pedágios; e, (iii) ser possível os descontos de créditos oriundos do PIS não-cumulatividade, referentes à contratação de seguros que promove para o atendimento de sua atividade fim (transporte de veículos e cargas).

É o relatório.



cul



Voto Vencido

Conselheiro DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA, Relator

O apelo voluntário preenche os pressupostos de admissibilidade, daí ser necessário dele conhecer.

Como relatado, a insurgência neste processo resume-se a (i) ser possível a exclusão da base de cálculo do PIS as receitas transferidas a terceiros, *in casu*, terceiros subcontratados para transportes de cargas; (ii) ser possível a exclusão da base de cálculo do PIS as despesas efetuadas com pedágios; e, (iii) ser possível os descontos de créditos oriundos do PIS não-cumulatividade, referentes à contratação de seguros que promove para o atendimento de sua atividade fim (transporte de veículos e cargas).

E farei a análise do recurso em comento com a divisão do mesmo nos três tópicos que se nos apresentam para enfrentamento.

(i) Exclusão das receitas transferidas a terceiros

Sobre a matéria em comento, a Primeira Câmara deste Segundo Conselho teve oportunidade de enfrentar esse mesmo debate, concluindo nos seguintes termos o julgamento do Recurso Voluntário n° 123.057 (Acórdão n° 201-77.020):

“(…)

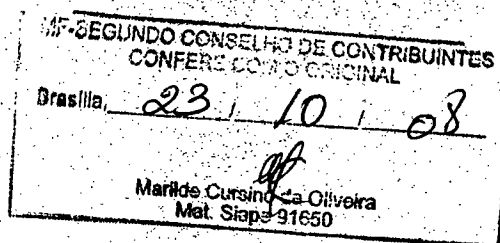
Insere-se na discussão a obediência ao princípio da tipicidade cerrada da qual se cerca a determinação do fato gerador, em conformidade com o artigo 114 do CTN e do avanço das deliberações do Colegiado no trato da exata determinação do fenômeno tanto para a COFINS como para o PIS. Por tal, a questão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

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

O que está devidamente demonstrado nos autos é que o contribuinte pratica duas operações plenamente distintas de prestação de serviços. Uma de transporte próprio e a outra de agenciamento de transporte praticado por terceiros, tudo dentro de seus objetivos sociais. O valor que corresponde ao seu faturamento nesta última operação é, cristalina, 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.

Cel



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.

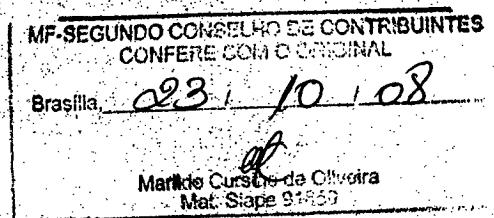
Ainda que possa ser considerável o argumento, o mesmo não se sustenta. Não se pode pretender justificar a incidência de determinado tributo com base em requisito formal (conhecimento de transporte) estabelecido por outro tributo, mormente de outro ente tributante e com fato gerador específico e diverso.

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.

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.

Caf



Por penúltimo é 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 infletir não somente o PIS como igualmente a COFINS.

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

Demonstro, por tal, que o conceito de receita deve vincular-se a um ganho da empresa, decorrente de uma atividade plenamente afeiçãoada aos seus objetivos sociais a 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. Limpido 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 mero agenciador. Volto a insistir que é irrelevante que o transporte feito por terceiro seja identificado como sub-contratação, terceirização, ou qualquer outra definição ou conceito para daí dizer, como pretende a fiscalização, que

Cey

MF: SECUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM ORIGINAL

Brasília, 23 / 10 / 08

Markle, Cursina de Oliveira
Mat. Stape 91660

esta condição determina a diferença entre mero custo da recorrente ou faturamento destinado a terceiros.

Para espantar de vez as dúvidas e por derradeiro, trago preciosa e recentíssima lição legada no RESP n.º 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 do 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, lindeira 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.

Cef

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE O ORIGINAL
Brasília, 23/10/08
Marta Cristina da Silveira
Mat. Siste. 91.438

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 Bottalho, 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.

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”:

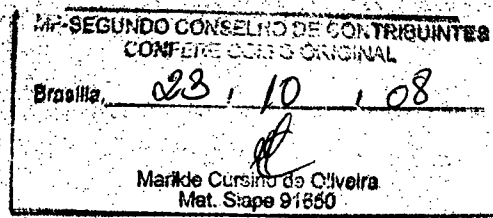
“ (...)Em conseqüência do explicitado, a recorrente, ao agenciar fornecimento de trabalhador temporário ao tomador de seus serviços, recebe:

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 Bottalho, cuidando do ISS, é claro ao apurar o preço do serviço, base imponível do tributo:

af



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

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

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

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

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

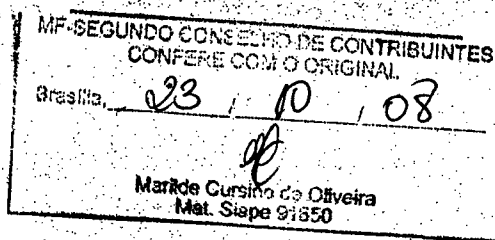
No caso concreto, as empresas prestadoras dos serviços em causa:

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

b) são pagas, em quantias específicas, a título de remuneração pelos serviços de recrutamento prestados às mesmas clientes. Diante desse quadro, a dúvida que surge, no tocante à determinação da base de cálculo do ISS, é saber se esta deve corresponder ao somatório: valores reembolsados ("a") mais valores pagos ("b"), ou, se, ao revés, apenas estes últimos configuram "grandeza insita ao fato impositivo". Em abono ao 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.

cul



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.

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

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

cul

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 23 / 10 / 08
Mário Cursino de Oliveira
Mat. S/ape 91650

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.

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.

Cef

REPUBLICA FEDERAL DO BRASIL
MINISTÉRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
CONFÉRENCIA ORIGINAL
Brasília, 23 de 10 de 08
Marta Cursino da Oliveira
Mat. Slape 91650

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.

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

enf

encargos sociais dos trabalhadores temporários, são receitas destes e não da empresa prestadora.

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

Concluimos então que a base de cálculo da Cofins, na hipótese de prestação de serviços de fornecimento de mão-de-obra temporária, limita-se ao valor das comissões auferidas pela empresa fornecedora (prestadora), sendo vedada a inclusão de valores que não adentram para o patrimônio da empresa prestadora (não são receitas). O Egrégio Primeiro Tribunal de Alçada Civil de São Paulo já de longa data vem adotando entendimento segundo o qual:

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

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

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

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

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

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

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


Ouso aqui ainda mencionar que este Colegiado, em diversos julgados, já tem afastado a aplicação da Lei nº 9.718/98, nos exatos termos como procedeu a Corte Suprema, isto tudo, friso, com amparo fundamento em dispositivo regimental dos Conselhos de Contribuintes.

MF-BEGRUNDO DE CONSIDERAÇÕES E CONTELDUNTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 23 / 10 / 08

MF

Martão Cursino de Oliveira
Mat. Siapex 91630

MF-RECURSO CONTRIBuintES DE CONTRIBuintES CONFERENÇA ORIGINAL			
Brasília,	23	10	08
			
Manoel Cursino da Silveira Mat. Slape 61650			

E tendo-me filiado às correntes acima citadas (mérito e questão regimental), meu voto é pelo provimento do recurso interposto com relação a este tópico, ou seja, reconhecendo a possibilidade de se excluir da base de cálculo do PIS as receitas oriundas da subcontratação de terceiros.

(ii) Despesas com pedágios

A recorrente em seu recurso e com relação a esta matéria foi bastante tímida, pois, em apertada síntese, limitou-se a argumentar que à fiscalização necessária se faria observar o princípio da retroatividade benigna, uma vez que com a publicação da MP nº 2.024/00, ocorreu o expresse reconhecimento, pelo Fisco, de que os valores pagos pela recorrente antes de maio de 2000 e a título de vale-pedágio não estariam sujeitos ao PIS, uma vez que não integrariam o valor do frete, portanto, não considerá-los receita tributável. A legislação em comento somente permitiu tal dedução a partir de maio de 2000, o que não é a hipótese dos autos para boa parte dos créditos lançados.

Imperioso se faz aqui recordar o entendimento do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que a “*regra basilar em tema de direito intertemporal é expressa na máxima tempus regit actum. Assim, o fato gerador, com os seus consectários, rege-se pela lei vigente à época de sua ocorrência. 2. A irretroatividade da lei, mesmo em se tratando de legislação tributária, é a regra; sendo a retroatividade exceção.(...)*.” (REsp 750588, Ministro relator Luiz Fux, Primeira Turma do STJ, DJU, I, de 13/02/2006).

Assim, neste tópico, entendo não assistir razão à recorrente, levando-me a não prover seu recurso neste particular.

(iii) Regime não-cumulativo. Despesas com seguros

Com relação a este último tópico, faço lembrar a todos que meu posicionamento é no sentido de que o aproveitamento dos créditos do PIS no regime da não-cumulatividade há que observar a adoção da legislação do IRPJ para a definição do que são ‘insumos’ (RV nº 137.822, Conselheiro relator Odassi Guerzoni Filho, Acórdão 203-12473).

Feito esse intróito, entendo que assiste razão à recorrente quando promoveu a exclusão das despesas com seguros para fins de cálculos do PIS, relativamente aos meses de dezembro de 2002 a julho de 2004, quando teve início a exigência não-cumulativa do PIS (lei nº 10.637/02).

In casu, a fiscalização glosou os valores correspondentes aos aproveitamentos dos créditos originários de despesas dos contratos de seguros firmados pela recorrente.

A realização de tais glosas a meu sentir está em descompasso com a legitimidade do procedimento adotado pela recorrente, que tem por objeto social o “*Transporte de cargas em geral, especialmente de veículos, bem como suas partes e peças; por via rodoviária ou em conjunto com outras modalidades; (...) Serviços de reparos, manutenção, colocação e instalação de equipamentos e acessórios em veículos; (...) Serviços de armazéns gerais; (...)*.”

Da simples leitura das atividades da recorrente, extrai-se que a contratação de seguros está estrita e necessariamente vinculada a suas atividades fim; sendo que assim devem ser tidas como despesas operacionais, conforme, aliás, dispositivos contidos no RIR/99 (Decreto nº 3000/99 - § 1º do art. 299).

Não menos importante ainda, é de se destacar que as empresas que realizam atividades como as da recorrente estão obrigadas por Lei a contratar seguro: artigos 20 do Decreto-Lei nº 73/66 e 10 do Decreto nº 61.867/67, que em resumo determinam que as pessoas físicas e/ou jurídicas que realizam a atividade de transporte de carga são obrigadas a contratar seguro de responsabilidade civil.

Aliás, nestes exatos termos é que a recorrente firma seus contratos de prestação de serviços.

Feitas essas considerações e demonstrações, tudo devidamente comprovado nos autos através de farta documentação juntada pela recorrente, concluo que a mesma se aproveitou de forma correta dos créditos originários das despesas realizadas com os mencionados contratos de seguro firmados.

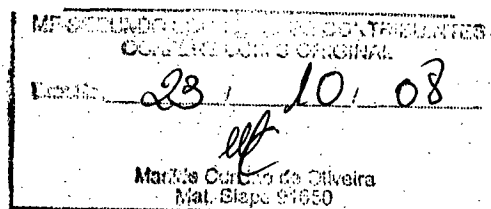
Meu voto, portanto, com relação a este tópico final, é pelo provimento do apelo voluntário manejado.

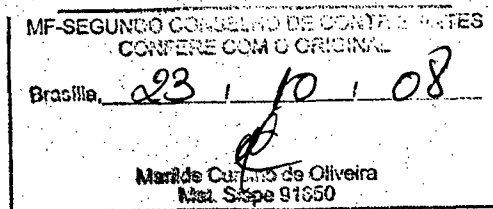
Em conclusão, dou parcial provimento ao recurso interposto, tão somente para reconhecer como impossível a irretroatividade do benefício fiscal relacionado às despesas que a recorrente teve com pedágios, sendo que as demais matérias objetos deste processo devam ser providas (receitas de terceiros e despesas com seguros).

É como voto.

Sala das Sessões, em 11 de março de 2008


DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA





Voto Vencedor

Conselheiro EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Relator-Designado quanto aos valores de subcontração

Reportando-me ao relatório, voto e à decisão recorrida, peço vênias para discordar do ilustre relator, no tocante à possibilidade de exclusão dos valores de transporte de carga subcontratados pela recorrente.

De plano, cabe destacar que os períodos de apuração relativos à infração em tela vão de abril de 2001 a novembro de 2002, estando todos inseridos no PIS cumulativo. Não cabe cogitar, pois, das regras da não-cumulatividade cujo início se deu em dezembro de 2002, sendo certo que nesses períodos a incidência do PIS Faturamento se dava exclusivamente sob a modalidade *bis in idem* ou em cascata – *bis*, repetição, *in idem*, sobre o mesmo.

O argumento da recorrente, no sentido de que os valores correspondentes aos transportes de cargas subcontratados seriam receitas de terceiros (de outras pessoas jurídicas), impondo-se por isto a exclusão da base de cálculo, não pode prosperar porque se trata, na verdade, de receita própria. Ao contratar terceiros para prestar o serviço, a recorrente incorre em custos e despesas de sua atividade.

Quanto ao inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, foi revogado sem que tenha tido qualquer eficácia, por não ter sido regulamentado. Mais uma vez, não há amparo à pretensão da recorrente. Neste sentido cabe atentar para o julgado abaixo do STJ, a referendar o Ato Declaratório do Secretário da Receita Federal nº 56, de 20/07/2000, segundo o qual o inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, tendo sido revogado pelo art. 47, IV, "b", da MP nº 1.991-18, de 09/06/2000, atual MP 2.158-35, de 24/08/2001, não produziu eficácia no período em que vigente. Observe-se:

"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.

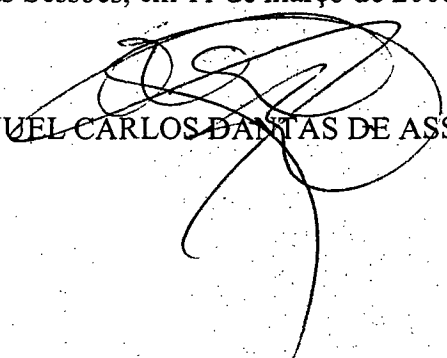
(Superior Tribunal de Justiça, Resp nº 445.452 - RS (2002/0083660-7) - DJ de 10/03/2003, Relator Min. José Delgado)."


Por fim, não vejo como empregar aqui os fundamentos do Acórdão nº 201-77.020, cuja hipótese – o agenciamento de cargas – é distinta da situação do presente processo. Naquele, o ilustre relator, primeiro, estabeleceu a premissa de que a contribuinte praticaria duas operações diferenciadas – uma de transporte próprio e a outra de agenciamento de transporte praticado por terceiros, tudo dentro de seus objetivos sociais -, para depois concluir, assentado em tal pressuposto, que no caso de agenciamento caberia a exclusão.

Como neste processo não há qualquer elemento a permitir a distinção elaborada naquele, descabe, data vênia, adotar os fundamentos lá desenvolvidos. Tais fundamentos, a meu ver, somente servem para permitir a exclusão da base de cálculo pleiteada quando os contratos evidenciam se tratar única e exclusivamente de intermediação (ou agenciamento), o que indutivamente não é o caso posto ser a recorrente uma transportadora.

Pelo exposto, nego provimento em relação à exclusão, da base de cálculo da Contribuição, dos valores subcontratados.

Sala das Sessões, em 11 de março de 2008.


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 23, 10, 08

Marilda Carmo da Oliveira
Mat. Saca 01050