



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA	
Segundo Conselho de Contribuintes	
Publicação no Diário Oficial da União	
De	24 / 12 / 05
VISTO	

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10980.005995/2001-51
Recurso nº : 120.937
Acórdão nº : 202-15.565

Recorrente : EMPLOYER – ORGANIZAÇÃO DE RECURSOS HUMANOS LTDA.
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 25 / 04 / 05
VISTO

COFINS. DECADÊNCIA.

O artigo 45 da Lei nº 8.212/91 estatuiu que a decadência das contribuições que custeiam o orçamento da seguridade social é de dez anos.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. TERCEIRIZAÇÃO. BASE DE CÁLCULO.

O faturamento, para fins de incidência da COFINS, em decorrência da atividade de fornecimento de mão-de-obra, é a receita bruta obtida, ainda que discriminados nas faturas de serviços prestados.

Recurso voluntário ao qual se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
EMPLOYER – ORGANIZAÇÃO DE RECURSOS HUMANOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos: a) em negar provimento ao recurso, quanto à decadência.** Vencidos os Conselheiros Raimar da Silva Aguiar e Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski que deram provimento no tocante a exação até a data de vigência da Lei nº 9.718/99. Os Conselheiros Jorge Freire e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda resguardaram o posicionamento expresso em Declaração de voto e acompanharam o Relator; e **b) em negar provimento ao recurso, quanto ao mérito.** Vencidos os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar (Relator) e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda. Designado o Conselheiro Jorge Freire para redigir o voto vencedor. Esteve presente ao julgamento o Dr. Cláudio Muradás Stumpf, advogado da Recorrente. Fez sustentação oral, pela Fazenda, o Dr. Sandro Brandi Adão, Procurador da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, em 11 de maio de 2004

Henrique Pinheiro Torres

Presidente

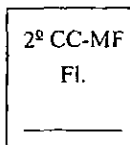
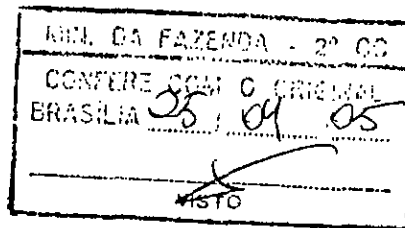
Jorge Freire
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro e Nayra Bastos Manatta.

cl/opr



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10980.005995/2001-51
Recurso nº : 120.937
Acórdão nº : 202-15.565

Recorrente : EMPLOYER – ORGANIZAÇÃO DE RECURSOS HUMANOS LTDA.

RELATÓRIO

A Contribuinte foi autuada em 27/08/2001, relativamente à COFINS, pelos fatos e motivos abaixo:

A Contribuinte sofreu ação fiscal em 1996, da qual não foram apuradas irregularidades; entretanto, posteriormente houve nova ação fiscal, com o intuito de apurar e, se fosse o caso, tributar parcelas que teriam sido excluídas da base de cálculo da contribuição àquela época, não tributadas na primeira vez.

Tais parcelas referem-se a valores que, em decorrência do objeto social da autuada, são recebidos pela mesma e repassados a seus empregados – alocados nas dependências dos contratantes, ao próprio Fisco e ao INSS. As competências objeto do lançamento compreendem o período de 04/1992 a 12/2000.

Irresignada, apresenta a Contribuinte a impugnação de fls. 303/310, alegando que:

- a autuação afronta diversos princípios elementares do Direito Tributário;
- houve equívoco na apuração da base de cálculo da exação, vez que diversos valores são transferidos a terceiros, por estarem ligados a salários, remunerações e demais parcelas; e
- há ocorrência da decadência.

Encaminhado seu pedido à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas/SP, foi o lançamento mantido, em decisão assim ementada:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de Apuração: 01/04/1992 a 31/12/2000

Ementa: DECADÊNCIA

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo à Cofins decai em dez anos.

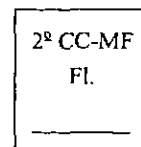
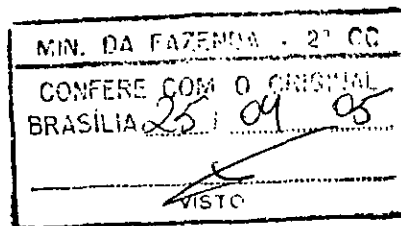
PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. BASE DE CÁLCULO.

O faturamento, para fins de incidência da Cofins, em decorrência da atividade de fornecimento de mão-de-obra, é a receita bruta obtida, inadmitidas as exclusões, não previstas em lei, de salários e encargos sociais, ainda que discriminados nas faturas dos serviços prestados.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10980.005995/2001-51
Recurso nº : 120.937
Acórdão nº : 202-15.565



JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA.

Compete à autoridade administrativa de julgamento a análise da conformidade da atividade de lançamento com as normas vigentes, às quais não se pode, em âmbito administrativo, negar validade sob o argumento de inconstitucionalidade.

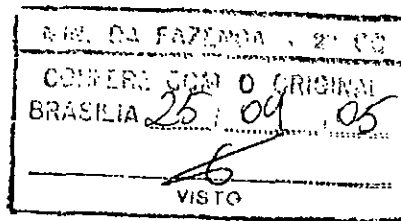
Lançamento Procedente

Por não concordar com tal entendimento, interpõe a Contribuinte o Recurso que ora se julga.

É o relatório.



Processo nº : 10980.005995/2001-51
Recurso nº : 120.937
Acórdão nº : 202-15.565



VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR
GUSTAVO KELLY ALENCAR

É o recurso tempestivo e encontra-se amparado por decisão judicial afastando a exigência do depósito recursal ou qualquer outra garantia de instância, razão pela qual conheço do recurso.

Inicialmente, cumpre analisar a prejudicial de decadência levantada pela Contribuinte.

Prevê o CTN que:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º (omissis)

§ 2º (omissis)

§ 3º (omissis)

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva.

34



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10980.005995/2001-51
Recurso nº : 120.937
Acórdão nº : 202-15.565

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 25 / 04 / 05
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I - pela citação pessoal feita ao devedor;

II - pelo protesto judicial;

III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

Ao passo que a Lei nº 8.212/91 dispõe que:

Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.

§ 1º (omissis)

§ 2º (omissis)

§ 3º (omissis)

§ 4º (omissis)

§ 5º (omissis)

§ 6º (omissis)

Art. 46. O direito de cobrar os créditos da Seguridade Social, constituídos na forma do artigo anterior, prescreve em 10 (dez) anos.

Tendo em vista a visível antinomia entre os dois dispositivos, mister que se analise a mesma sob o aspecto formal e material. Vejamos:

Sob o aspecto formal, pouco há que se discutir ao apreciarmos o claro texto constitucional, ao tratar da questão da decadência:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - (omissis)

II - (omissis)



Processo nº : 10980.005995/2001-51
Recurso nº : 120.937
Acórdão nº : 202-15.565

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRÁSILIA 26/04/05
VISTO

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) (omissis)*
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*
- c) (omissis). (grifos nossos)*

Logo, em se tratando a Cofins de um tributo, e sobre isto não restam dúvidas, havendo inclusive posicionamento do Supremo Tribunal Federal neste sentido, não há como Lei Ordinária modificar o posicionamento do CTN – Lei Complementar – acerca da matéria. Há então de prevalecer o entendimento deste último, em que pesem os argumentos dos defensores da tese oposta.

Não há que se aplicar o disposto na Lei nº 8.212/91, tampouco o disposto no Decreto-Lei nº 2.052/83, mesmo por que o que ali se vê é a – também duvidosa – estipulação de prazo prescricional:

Art. 1º. Os valores das contribuições para o Fundo de Participação PIS-PASEP, criado pela Lei Complementar nº 26, de 11 de setembro de 1975, destinadas à execução do Programa de Integração Social - PIS e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, instituídas pelas Leis Complementares nºs 7 e 8, de 7 de setembro e 3 de dezembro de 1970, respectivamente, quando não recolhidos nos prazos fixados, serão cobrados pela União com os seguintes acréscimos:

Outrossim, não é só. Sob o aspecto material também se verifica a absoluta impossibilidade de aplicação da referida Lei nº 8.212/91. E tal inaplicabilidade é incontroversa sob diversos prismas, o mais latente deles sendo o próprio entendimento da Fazenda Nacional, que, ao indeferir pedidos de restituição de tributos, aí incluída a Contribuição para o PIS, o faz baseando-se no prazo quinquenal previsto no CTN, e não na inversa aplicação do referido dispositivo ordinário.

Há inclusive atos administrativos normativos editados pela Secretaria da Receita Federal neste sentido, a saber, por exemplo, o Ato Declaratório nº 96, de 26-11-99, do Secretário da Receita Federal, com base no Parecer PGFN/CAT nº 1.538, de 1999, declarando que o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição paga indevidamente ou em valor maior que o devido extingue-se após o transcurso do prazo de cinco anos, contado da data da extinção do crédito tributário. Tal ato, amparando-se no referido parecer, cita como base legal os arts. 165, I, e 168, I, da Lei nº 5.172/66 (CTN).

Ora, o prazo decadencial para constituir o crédito de contribuição social terá que ser o mesmo do prazo decadencial para requerer a restituição da contribuição, ainda que seja aplicado o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, de dez anos. O que não pode ser validado é a aplicação do citado artigo 45 da Lei nº 8.212/91, que cuida de contribuição ao INSS,

11/6

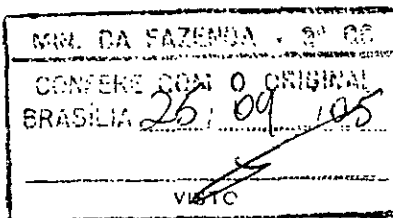


Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10980.005995/2001-51

Recurso nº : 120.937

Acórdão nº : 202-15.565



2ª CC-MF
Fl.

para o lançamento e aplicar o CTN para restituição, ou seja, respectivamente, de dez e cinco anos.

Logo, ainda que a tributação tenha natureza de questão pública, superando interesses individuais e até mesmo coletivos, resta manifestamente anti-isonômico e atentatório contra a segurança das relações jurídicas conceder-se à Fazenda prazo decenal para lançar créditos da referida contribuição quando esta mesma recusa-se a restituir ao Contribuinte valores indevidamente recolhidos caso o lapso temporal entre o recolhimento e o pedido de restituição supere os cinco anos previstos no CTN.

Outro aspecto interessante diz respeito a esta exação. O parágrafo único do art. 10 da LC nº 70/91 que instituiu a COFINS dispõe que a esta aplicam-se as normas relativas ao processo administrativo-fiscal de determinação e exigência de créditos tributários federais, bem como, subsidiariamente e no que couber, as disposições referentes ao Imposto de Renda, especialmente, quanto ao atraso de pagamento e quanto a penalidades. Com isso a COFINS, também, tem natureza tributária, sendo o prazo decadencial regido pelo CTN.

Ora, sendo a COFINS também contribuição para a seguridade social, deveria, diriam os defensores do prazo decenal, aplicar-se-lhe o disposto na Lei nº 8.212/91. Entretanto, tendo em vista a Lei Complementar que a rege, a subsidiária legislação do Imposto de Renda e o próprio CTN, isto não ocorre.

Haja vista a quase identidade existente entre estas, COFINS e PIS, conclui-se que não há que se falar em prazo estipulado pela referida Lei em detrimento do disposto no Código Tributário Nacional, ou seja, prevalecerá – e não poderia ser de outra forma – o prazo quinquenal.

O Código concede tratamento distinto para cada modalidade de lançamento. A regra geral é estabelecida no artigo 173, enquanto os prazos para o lançamento por homologação, por exceção à regra, são classificados no artigo 150. A distinção do Código no tratamento dessas modalidades deve-se ao maior ou menor conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária pela autoridade administrativa. Enquanto no lançamento por homologação a ocorrência do fato gerador é conhecida de imediato pela antecipação do pagamento do tributo pelo contribuinte, no de ofício, o fato só vem a ser conhecido após a iniciativa do Fisco.

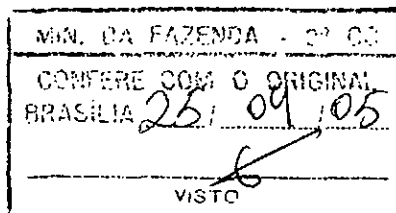
Leandro Paulsen, em sua obra “Direito Tributário”, ao comentar o artigo 150, § 4º, do CTN, esgota o tema:

Prazo para homologação e prazo decadencial. Identidade. Há uma discussão importante acerca do prazo decadencial para que o Fisco constitua o crédito tributário relativamente aos tributos sujeitos a lançamento por homologação. Nos parece claro e lógico que o prazo deste §4º tem por finalidade dar segurança jurídica às relações tributárias da espécie. Ocorrido o fato gerador e efetuado o pagamento pelo sujeito passivo no prazo do vencimento, tal como previsto na legislação tributária, tem o Fisco o prazo de cinco anos, a contar do fato gerador, para emprestar definitividade a tal

7



Processo nº : 10980.005995/2001-51
Recurso nº : 120.937
Acórdão nº : 202-15.565



situação, homologando expressa ou tacitamente o pagamento realizado, com o que chancela o cálculo realizado pelo contribuinte e que supre a necessidade de um lançamento por parte do Fisco, satisfeito que estará com o respectivo crédito. É neste prazo para homologação que o Fisco deve promover a fiscalização, analisando o pagamento efetuado e, entendendo que é insuficiente, fazendo o lançamento de ofício em vez de cancelá-lo pela homologação. Com o decurso de prazo de cinco anos contados do fato gerador, pois, ocorre a decadência do direito do Fisco lançar eventual diferença. A regra do §4º deste art. 150 é regra especial relativamente a do art. 173, I, deste mesmo código. E, em havendo regra especial, prefere à regra geral. Não há que se falar em aplicação cumulativa de ambos os artigos, inobstante entendimento em sentido contrário esposado pelo STJ, com a censura da doutrina, conforme se pode ver em nota ao art. 173, I, do CTN.

Assim, em se tratando de lançamento por parte da Fazenda, *ex officio* da Cofins, é de se aplicar o disposto no Código Tributário Nacional, ou seja, havendo recolhimento do tributo, ainda que parcial, aplica-se o artigo 150, §4º - considera-se decaído o direito de lançar toda e qualquer parcela relativa aos fatos geradores pretéritos ao quinto ano anterior à lavratura do auto de infração, ou seja, está inapelavelmente decaído o direito da Fazenda de lançar todo e qualquer fato gerador anterior a 27/08/1996, inclusive.

O que faz subsistir nos presentes autos somente as parcelas relativas ao período de 28/08/1996 a 12/2000. Vejamos:

NO MÉRITO

As parcelas aqui em discussão dizem respeito, como afirmado pela decisão da DRJ e confirmado pela Recorrente, a salário e encargos recebidos pela Autuada e pagos a seus empregados, ao próprio Fisco e ao Instituto Nacional da Seguridade Social – INSS.

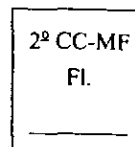
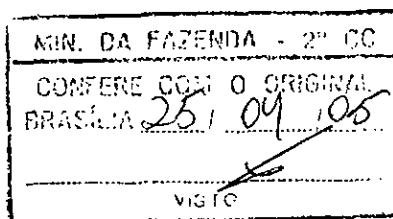
A empresa Recorrente foi intimada, em face do auto de infração aqui tratado, a recolher a COFINS sobre o valor total de notas fiscais emitidas por serviços de agenciamento efetuados, haja vista que só o recolheu tomando como base de cálculo o valor das taxas de agenciamento, ou seja, pelo valor do serviço.

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

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



Processo nº : 10980.005995/2001-51
Recurso nº : 120.937
Acórdão nº : 202-15.565



De onde se deduz como certos os seguintes fatos:

a) a Recorrente é uma empresa prestadora de serviço de fornecimento de mão-de-obra temporária;

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

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

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

É de se acolher o recurso da Recorrente. Vejamos:

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

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

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

a) a empresa de trabalho temporário (que contrata o trabalhador para terceiros);

b) o trabalhador temporário (uma categoria especial de trabalhador);

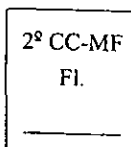
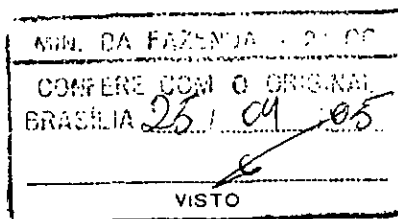
c) a empresa tomadora de trabalho temporário.

A legislação define cada uma dessas partes, contratantes:

compreende-se como empresa de trabalho temporário a pessoa física ou jurídica urbana, cuja atividade consiste em colocar à disposição de outras empresas, temporariamente, trabalhadores, devidamente qualificados, por ela remunerados e assistidos" (Lei nº 6.019, de 03.01.74, art. 4º);



Processo nº : 10980.005995/2001-51
Recurso nº : 120.937
Acórdão nº : 202-15.565



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

considera-se empresa tomadora de serviço ou cliente, para os efeitos deste Decreto, a pessoa física ou jurídica que, em virtude de necessidade transitória de substituição de seu pessoal regular e permanente ou de acréscimo extraordinário de tarefas, contrate locação de mão-de-obra com empresa de trabalho temporário (Decreto nº 73.841, de 13.03.74, art. 14).

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

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

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

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

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

a) da EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO:

1 - fornecer o trabalhador temporário à empresa tomadora;

2 - pagar o salário do trabalhador temporário;

3 - recolher os encargos sociais pertinentes;

b) do TRABALHADOR TEMPORÁRIO:

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

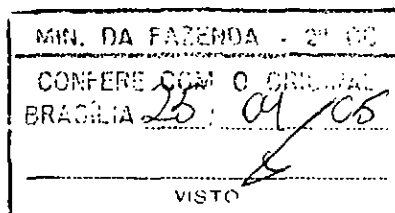
c) da EMPRESA TOMADORA DO SERVIÇO:

1 - pagar a comissão da empresa de trabalho temporário e reembolsá-la das

4



Processo nº : 10980.005995/2001-51
Recurso nº : 120.937
Acórdão nº : 202-15.565



despesas com salários e encargos.

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

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

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

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

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

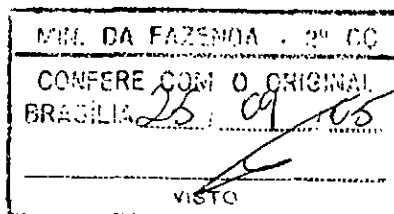
O objetivo do presente estudo é identificar a base de cálculo do imposto a cargo das empresas que prestam os serviços descritos. A importância do tema é revelada pelo inesquecível Geraldo Ataliba nesta expressiva passagem:

"... tão importante, central e decisiva é a base impositiva que se pode dizer que - conforme o legislador escolha 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.



Processo nº : 10980.005995/2001-51
Recurso nº : 120.937
Acórdão nº : 202-15.565



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

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

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

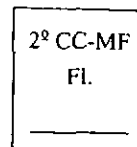
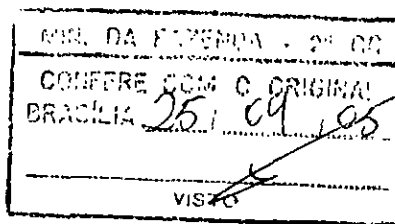
Para isso, mister diferenciarmos o conceito de "entrada" e "receita", diversos e com efetiva relevância para o deslinde da questão.

As entradas são valores que, embora transitando graficamente pela contabilidade das prestadoras, não integram seu patrimônio e, por consequência, 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



Processo nº : 10980.005995/2001-51
Recurso nº : 120.937
Acórdão nº : 202-15.565



exteriorizadoras de sua capacidade contributiva. As verbas identificadas 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 nº 9.718/98, que já foi decidida pelo STJ, conforme decisão abaixo emendada:

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

RELATOR : MINISTRO JOSÉ DELGADO

RECURSO ESPECIAL. ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. LEI Nº 9.718/98, ARTIGO 3º, § 2º, INCISO III. NORMA DEPENDENTE DE REGULAMENTAÇÃO. REVOGAÇÃO PELA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1991-18/2000. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ARTIGO 97, IV, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. DESPROVIMENTO.

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

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

3. Recurso Especial desprovido.

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

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

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

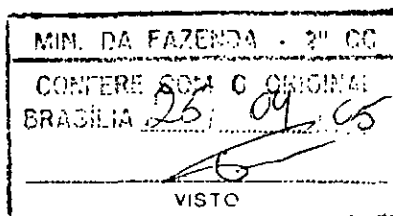
Tanto que a própria legislação previdenciária, verificando a peculiaridade citada, tanto da contratação de mão-de-obra temporária, com do agenciamento, locação de



Processo nº : 10980.005995/2001-51

Recurso nº : 120.937

Acórdão nº : 202-15.565



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 a esta exercer seu direito de regresso em face da prestadora; e
- posteriormente, passa a legislação a prever a retenção, sobre os devidos valores, da contribuição previdenciária, que passaria a ser recolhida pela própria tomadora, quando do pagamento do serviço.

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

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

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

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

Podemos definir receita como toda entrada de valores que, integrando-se ao patrimônio da pessoa (física ou jurídica, pública ou privada), sem quaisquer reservas ou condições, venha acrescer o seu vulto como elemento novo e positivo. Quanto ao conceito de "receita", muito se discutiu esse problema da exigência de ingresso no patrimônio da pessoa para ser receita. Para alguns autores, a receita é sinônimo de "entrada financeira", sendo assim considerada qualquer entrada de dinheiro, venha ou não a constituir patrimônio de quem 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).

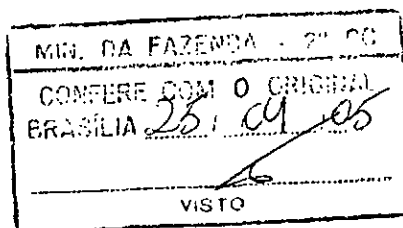


Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10980.005995/2001-51

Recurso nº : 120.937

Acórdão nº : 202-15.565



2ª CC-MF
Fl.

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

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

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

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

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

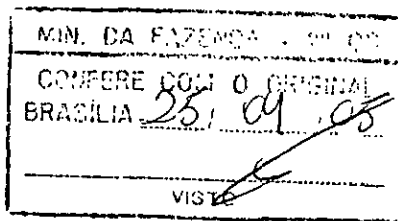
Pelas considerações acima, verifica-se que a base de cálculo da Cofins, no caso da atividade de fornecimento de mão-de-obra temporária, é a receita bruta proveniente do serviço prestado (o fornecimento da mão-de-obra temporária), assim entendida a soma de valores auferidos e que adentram para o patrimônio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

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

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

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

✓ A



Processo nº : 10980.005995/2001-51
Recurso nº : 120.937
Acórdão nº : 202-15.565

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 consequência, confiscatória (Constituição da República, art. 150, IV); e
- b) descon sideração da natureza dos serviços prestados, nos termos disciplinados pelos artigos 2º e 4º da Lei nº 6.019/74.

Por fim, transcrevo ementa de recentíssima decisão do Superior Tribunal de Justiça, da lavra do Exmo. Ministro José Delgado – quem inclusive considera inaplicável a previsão do artigo 3º, § 2º, da Lei nº 9.718/98, o que reitera nosso posicionamento sobre a distinção da presente hipótese:

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 que age como intermediária entre o contratante da mão-de-obra e o terceiro que é colocado no mercado de trabalho.

2. A intermediação implica o preço do serviço que é a comissão, base de cálculo do fato gerador consistente nessas "intermediações".



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 25/04/05
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10980.005995/2001-51
Recurso nº : 120.937
Acórdão nº : 202-15.565

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 à uma exação excessiva, lindeira à vedação do confisco.

6. Recurso Especial provido.

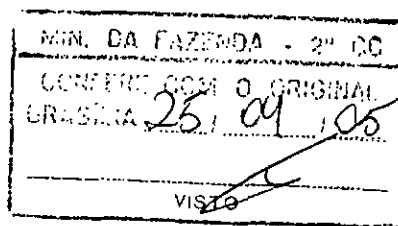
Pelo exposto, afasto a prejudicial de decadência e dou provimento ao Recurso, anulando o lançamento.

Sala das Sessões, em 11 de maio de 2004


GUSTAVO KELLY ALENCAR



Processo nº : 10980.005995/2001-51
Recurso nº : 120.937
Acórdão nº : 202-15.565



VOTO DO CONSELHEIRO JORGE FREIRE
RELATOR-DESIGNADO

Com a devida vênia, divirjo do eminente relator.

I – DECADÊNCIA

Em tese, conforme fundamentação que a seguir deduzo, entendo que a decadência da COFINS, vez tratar-se, incontestavelmente, de tributo, rege-se pelo prazo estipulado em lei complementar, nos termos do que dispõe a Constituição Federal, em seu artigo 146, III, “b”, e em havendo lei complementar nesse sentido, ela é que deveria ser aplicada.

Ocorre que dúvida não há que desde a edição da Carta Política de 1988 as contribuições sociais passaram a ser espécies tributárias¹, quando passou a ser cediço que a redação do artigo 5º do CTN estava superada. Assim, desde então, adota o sistema jurídico pátrio a teoria quinária das espécies tributárias.

Sendo a COFINS uma espécie de contribuição social, por conseguinte um tributo, a ela se aplica o ordenamento jurídico tributário. E o artigo 146, III, “b”, da Constituição Federal de 1988, estatui que somente lei complementar pode estabelecer norma geral em matéria tributária que verse sobre decadência.

Estreme de dúvidas, que a matéria decadência é norma geral de direito tributário. A consequência danosa do entendimento contrário é a oportunidade que se abre para que cada ente tributante possa editar leis sobre prazos decadenciais em relação aos tributos de suas competências, o que poderia levar à existência, em tese, de mais de cinco mil prazos decadenciais diferentes em relação, v.g, ao IPTU, dado o número de municípios hoje existentes. Poderia permitir, também, que o Congresso Nacional editasse tantos prazos decadências distintos quantos fossem os tributos de competência da União. Ou seja, um verdadeiro caos, que só conduz em um sentido: a insegurança jurídica aliada à falta de racionalização do sistema tributário, já deveras complexo e inacessível ao homem médio brasileiro.

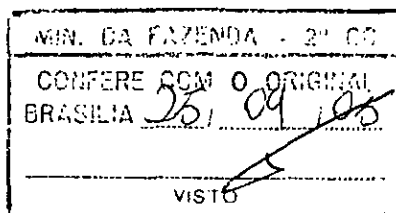
Aliomar Baleeiro² já nos ensinava que, desde a Constituição Federal de 1946, o veículo das normas gerais de direito financeiro e de direito tributário são as leis complementares da União, com natureza de lei Nacional. Dizia ele que a CF prevê a edição de normas gerais que obrigam as diferentes esferas legiferantes, permitindo, assim, ao traçarem diretrizes comuns, não só o controle mais eficiente das finanças públicas como também o planejamento global para a otimização e racionalização da arrecadação tributária e dos atos financeiros estatais.

E, nesse sentido, valho-me de Eurico de Santi, que em sua obra “Decadência e Prescrição no Direito Tributário Brasileiro”³, historia o termo “normas gerais de direito

¹ Conforme entendimento do STF no Recurso Extraordinário 146.733.

² *Direito Tributário Brasileiro*, atualizado por Misabel Derzi – 11ª. ed, 13ª tiragem, Rio de Janeiro, Forense, 2003, p. 42.

³ 1ª. ed, São Paulo, Max Limonad, 2000, p. 84/85.



Processo nº : 10980.005995/2001-51
Recurso nº : 120.937
Acórdão nº : 202-15.565

financeiro”, quando examina trechos do Parecer de Aliomar Baleeiro justificando a Emenda 938 e o próprio Projeto do atual CTN, fragmento que a seguir transcrevo:

Justificação da emenda 938 ao projeto da Constituição de 1946, sobre normas gerais de direito financeiro:

“...visa a disciplinar uniformemente em todo o país as regras gerais sobre a formação das obrigações tributárias, prescrição, quitação, compensação, interpretação, etc evitando o pandemônio resultante de disposições diversas, não só de um estado para outro, mas até dentro do mesmo estado, conforme seja o tributo em foco. Raríssimas pessoas conhecem o Direito Fiscal positivo do Brasil, tal a Babel de Decretos-leis regulamentos colidentes, em sua orientação geral”.

....

Em matéria financeira, nesta época de aviões, quem cortar o Brasil de norte a sul ou de leste a oeste conheça o império de mais de 2000 aparelhos fiscais, pois que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios se regem por textos diversos de direito tributário, muito embora todos eles se entronquem ou pretendam entroncar-se na Constituição Federal, como primeira fonte jurídica da imposição. Cada Estado ou Município regula diversamente os prazos de prescrição, as regras da solidariedade, o conceito de fato gerador, as bases de cálculo dos impostos que lhe forem distribuídos, etc.(grifei)

E, adiante em sua obra, o autor paulista conclui que a edição de lei complementar em relação às normas gerais de direito tributário não maculam o pacto federativo ou a isonomia dos entes públicos⁴, mas, muito pelo contrário, delimitam o pacto e racionalizam o sistema jurídico tributário nacional, evitando ao máximo possível, como diria Becker, o carnaval tributário. Assim se expressa o citado autor:

Note-se que, com esse sentido, a expressão cunhada por ALIOMAR BALEEIRO, de que derivou a expressão normas gerais em matéria de legislação tributária, não arranha o pacto federativo, como querem aqueles que levam em consideração apenas os Incisos I e II do Art. 146. Pelo contrário, funciona, como expediente demarcador desse pacto, posto que, com sua generalidade, além de uniformizar a legislação, evitando eventuais conflitos interpretativos entre as pessoas políticas, garante o postulado da isonomia entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

No mesmo sentido se posiciona Luciano Amaro⁵, quando afirma:

⁴ Essa é a fundamentação daqueles que defendem a leitura dicotômica do art. 146 da CF, como Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Roque Carraza, José Roberto Vieira e Maria do Rosário Esteves.

⁵ *Direito Tributário Brasileiro*, 7.ed., São Paulo, Saraiva, 2001, p. 165.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10980.005995/2001-51
Recurso nº : 120.937
Acórdão nº : 202-15.565

MIN. DA FAZENDA - 2ª CD
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 25.09.05
VISTO

2º CC-MF
Fl.

É, ainda, função típica da lei complementar estabelecer normas gerais de direito tributário (art. 146, III). Em rigor, a disciplina "geral" do sistema tributário já está na Constituição; o que faz a lei complementar é, obedecido ao quadro constitucional, aumentar o grau de detalhamento dos modelos de tributação criados pela Constituição Federal. Dir-se-ia que a Constituição desenha o perfil dos tributos (no que respeita à identificação de cada tipo tributário, aos limites do poder de tributar etc.) e a lei complementar adensa os traços gerais dos tributos, preparando o esboço que, finalmente, será utilizado pela lei ordinária, à qual compete instituir o tributo, na definição exaustiva de todos os traços que permitam identificá-lo na sua exata dimensão, ainda abstrata, obviamente, pois a dimensão concreta dependerá da ocorrência do fato gerador que, refletindo a imagem minudentemente desenhada na lei, dará nascimento à obrigação tributária.

A par desse adensamento do desenho constitucional de cada tributo, as normas gerais padronizam o regramento básico da obrigação tributária (nascimento, vicissitudes, extinção), conferindo-se, dessa forma, uniformidade ao sistema tributário nacional.

Ainda na vigência da Constituição anterior, discutiu-se sobre a abrangência que teria a lei complementar então prevista no art. 18, § 1º, daquela Constituição. Embora a doutrina se tenha inclinado para a identificação de três funções (estabelecer normas gerais, regular as limitações constitucionais e dispor sobre conflitos de competência), alguns juristas sustentaram haver apenas duas funções: editar normas gerais para regular as limitações e para compor conflitos" (sublinhei).

No mesmo rumo asseverou Souto Maior Borges⁶, quando afirmou:

Diversamente (em relação às normas gerais de direito financeiro), ocorre com as normas gerais de direito tributário que, materialmente e formalmente, são leis nacionais. As normas gerais de direito tributário, ex vi do art. 18, § 1º, somente podem ser instituídas por um processo formal específico: a lei complementar.

E, por fim, conclui o mestre pernambucano:

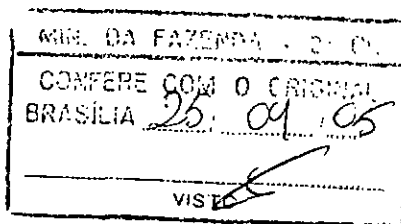
...o âmbito material de validade tanto da norma geral de direito tributário, quanto da norma geral de direito financeiro, e portanto os respectivos âmbitos de aplicação, transcendem o campo dos interesses exclusivos da União.

A Constituição atual, em seu art. 146, III, "b", procurou não deixar as dúvidas que, a nosso ver, já inexistiam no texto anterior (art. 18, § 1º), conforme demonstrara Hamilton

⁶ In Lei Complementar Tributária, São Paulo, RT, 1975, p. 96/97.



Processo nº : 10980.005995/2001-51
Recurso nº : 120.937
Acórdão nº : 202-15.565



Dias de Souza⁷, quando expressamente arrolou a decadência tributária como norma geral de direito tributário.

Dessarte, quanto a este tema, fico, consoante dizeres de Paulo de Barros Carvalho, com a “escola bem comportada do Direito Tributário brasileiro”, pois minha posição pessoal é que as hipóteses listadas nas alíneas do art. 146, III, da Carta Federal, somente podem ser veiculadas por meio de lei complementar nacional, já que a própria Constituição definiu que a matéria de decadência é norma geral de direito tributário.

E hoje o CTN, ao menos em seu Livro Segundo, é lei nacional e, materialmente, lei complementar, veiculando normas sobre decadência, quer em seu art. 173, crer pela leitura feita do art. 150, § 4º, para os tributos lançados por homologação. Não vejo como não dar eficácia à norma decadencial prevista no CTN, em detrimento daquela prevista em lei ordinária, independentemente da espécie tributária que estejamos versando. Por isso minha divergência com o ínclito relator, vez ele entender que a Lei nº 8.212/91 é que dispõe sobre a decadência das contribuições sociais.

Por isso, que à COFINS aplicam-se as normas sobre decadência dispostas no CTN, estatuto este recepcionado com o status de lei complementar, não podendo ser dado vazão ao entendimento de que norma mais específica, mas com o status de lei ordinária, possa sobrepujar o estatuído em lei complementar vigente sobre mesma matéria, mormente tratando-se de norma geral de direito tributário, que entendo, como exposto, ser o caso da decadência para constituir o crédito tributário.

Nesse sentido, o entendimento do TRF da 4ª Região⁸, aresto⁹, cuja ementa abaixo transcrevo:

Contribuição Previdenciária. Decadência.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, as contribuições previdenciárias voltaram a ter natureza jurídico-tributária, aplicando-se-lhes todos os princípios previstos na Constituição e no Código Tributário Nacional.

⁷ O objetivo (das normas gerais de direito tributário) da norma constitucional é permitir – além da regulação das limitações e conflitos de competência – que a lei de normas gerais complete a eficácia de preceitos expressos e desenvolva princípios decorrentes do sistema. Tal objetivo tem em vista a realidade brasileira, onde a multiplicidade de municípios, e mesmo de estados membros exige uma formulação jurídica global, que garanta a unidade e racionalidade do sistema”. “Normas Gerais de Direito Tributário”, in *Direito Tributário*, São Paulo, Bushatsky, 1973, vol. 2, p.30-35.

⁸ Apenas a título de ilustração, o TRF4, por sua corte especial, conforme julgamento na Arguição de Inconstitucionalidade em AI 2000.04.01.092228-3/PR, em 22/08/2001 (DJU 05.09.2001), entende que “É inconstitucional o caput do art. 45 da Lei 8.212/91 que prevê o prazo de 10 anos para que a seguridade social apure e constitua seus créditos, por invadir área reservada à lei complementar, vulnerando-se, dessa forma, o art. 146, III, b, da Constituição Federal”.

⁹ Ap. Cível 97.04.32566-5/SC, 1ª Turma, rel. Desemb. Dr. Fábio Bittencourt da Rosa.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10980.005995/2001-51
Recurso nº : 120.937
Acórdão nº : 202-15.565

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 25 04 05
VISADO

2º CC-MF
Fl.

Inexistindo antecipação do pagamento de contribuições previdenciárias, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Aplicação do art. 173, I, do CTN. Precedentes.

Embora claudicante quanto à decadência em tributos lançados por homologação, veio recentemente a Primeira Seção do STJ posicionar-se em sentido contrário ao anteriormente, quando então entendia que *"Não tendo a homologação expressa, a extinção do direito de pleitear a restituição só ocorrerá após o transcurso do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, acrescido de mais cinco anos, contados daquela data em que se deu a homologação tácita..."*¹⁰

A decisão nos Embargos de Divergência 101407/SP no Resp 1998/0088733-4, julgado em 07/04/2000, publicado no DJ de 08/05/2000 (pag. 53), relatado pelo Ministro Ari Pargendler, votado à unanimidade, ficou assim ementada:

TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. Embargos de divergência acolhidos.

Como no presente caso houve antecipação de pagamento, caracterizando o lançamento por homologação, a decadência rege-se-ia pelo art. 150, § 4º, contando-se, a partir da ocorrência do fato gerador, cinco anos.

Contudo, a partir das Sessões de maio deste ano passo a acompanhar a jurisprudência majoritária da Câmara Superior de Recursos Fiscais no sentido de que a decadência da COFINS é de dez anos, vez ter o legislador ordinário assim determinado no artigo 45 da Lei nº 8.212/91, e tendo em conta que tal norma não foi declarada inconstitucional, portanto estando dotada de toda validade e eficácia.

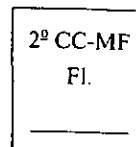
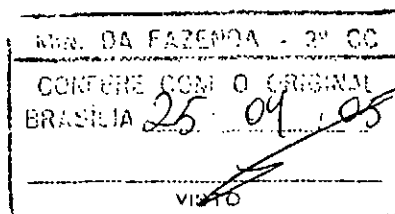
Por isso é de ser negado provimento quanto à ocorrência da decadência do prazo para a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário sob análise.

II – MÉRITO

¹⁰ Acórdão em Embargos de Divergência em Recurso Especial 54.380-9/PE, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 30/05/95, DJU 1 07/08/95, p. 23.004.



Processo nº : 10980.005995/2001-51
Recurso nº : 120.937
Acórdão nº : 202-15.565



No mérito, entendo que também deva ser negado provimento ao recurso.

Concordo com o ilustre relator que, em se tratando de COFINS, deve ser diferenciado o que seja receita própria do que seja receita de terceiros, que prefere o Dr. Gustavo chamar de meras entradas.

E aí minha divergência com o ínclito relator, vez este afirmar em seu voto que os salários dos trabalhadores seriam valores de terceiros. Ocorre que provado está nos autos que os trabalhadores que a recorrente coloca a serviço de terceiros são seus trabalhadores, estando o liame jurídico laboral entre a recorrente e os empregados, e não entre terceiros e os empregados. Daí porque, entendo que a jurisprudência citada não se amolda aos fatos destes autos, visto que não há mera intermediação para colocação de mão de obra, uma vez que os trabalhadores colocados a serviço de terceiros têm vínculo empregatício com a autuada, e não com os terceiros que venham a prestar, eventualmente, serviço. A prestação de serviço não é de intermediação para colocação de mão de obra, mas sim de fornecimento de mão-de-obra de sua responsabilidade para terceiros, como bem pontuou a decisão vergastada.

Dessa forma, se no valor que a defendente contrata com terceiros para fornecimento de mão de obra estão embutidos os valores dos salários e encargos sociais de SEUS trabalhadores, essa pactuação é estranha à norma impositiva. Por tal, não há como querer que esses valores sejam excluídos da base imponible, pois eles são custos que formaram o preço do serviço vendido pela recorrente. Assim, pouco importa, nos termos da norma impositiva, que a fatura discriminadas parcelas relativas aos salários e encargos sociais.

Nesse sentido, votei na Primeira Câmara deste Conselho quando do julgamento do Recurso nº 120.939¹¹, julgado em 12.08.2003, que restou assim ementado:

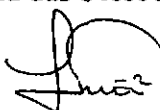
PIS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. TERCEIRIZAÇÃO. BASE DE CÁLCULO.

O faturamento, para fins de incidência da contribuição para o PIS, em decorrência da atividade de fornecimento de mão-de-obra, é a receita bruta obtida, inadmitidas as exclusões, não previstas em lei, de salários e encargos sociais, ainda que discriminados nas faturas de serviços prestados.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, **NEGO PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO.**

Sala das Sessões, em 11 de maio de 2004

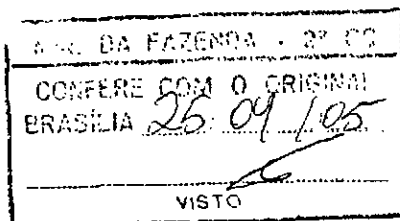

JORGE FREIRE

¹¹ O acórdão correspondente foi tombado sob o nº 201-77.076.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10980.005995/2001-51
Recurso nº : 120.937
Acórdão nº : 202-15.565



2º CC-MF
Fl.

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO
DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

Em deferência a meus pares, entendo, com relação à preliminar de decadência para a COFINS, reclamada em preliminar pela interessada, promover a presente declaração de voto.

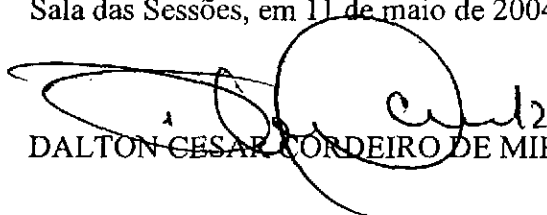
Como é cediço, meu entendimento pessoal sobre a matéria é pela aplicação do prazo decadencial de 05 (cinco) anos para a COFINS, lastreado, friso, pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) e, inclusive, do próprio Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sentido contrário a que utilizada e empregada nesses autos pela Fiscalização.

A questão em debate, entretanto e pela Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuintes, a larga maioria e com minha opinião divergente, votou pelo reconhecimento do prazo decenal para a COFINS.

Assim, curvo-me à jurisprudência majoritária daquela Câmara Superior, mesmo porque, senão nesta esfera administrativa, tenho a certeza de que o tema restará definitivamente esclarecido e resolvido, oportunidade em que poderei defender meu posicionamento pessoal.

É minha declaração de voto.

Sala das Sessões, em 11 de maio de 2004


DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA