



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Publicado no Diário Oficial da União
de 21 / 11 / 2003
Rubrica

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10980.009821/2002-49
Recurso nº : 123.057
Acórdão nº : 201-77.020

Recorrente : DELARA BRASIL LTDA.
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

PIS FATURAMENTO. FATO GERADOR. BASE DE CÁLCULO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. AGENCIAMENTO DE CARGAS.

A base de cálculo do PIS Faturamento é o valor decorrente da receita própria. Para a sua determinação, quando relativa a serviços, é indispensável definir qual o serviço prestado e o valor cobrado pelo mesmo, não servindo o simples ingresso de valores globais, nele incluídos os recebidos por responsabilidade e destinados desde sempre à terceiros, como pretendido "faturamento bruto" para, sobre ele, exigir o tributo. No caso de agenciamento de cargas, é este o serviço prestado, nele não se englobando o valor inequivocamente destinado a quem prestou o serviço de transporte, contribuinte desta parte, visto que tal faturamento a ele está afeiçoado.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DELARA BRASIL LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento ao recurso.** Vencidas as Conselheiras Josefa Maria Coelho Marques e Adriana Gomes Rêgo Galvão, que negavam provimento, e o Conselheiro Serafim Fernandes Corrêa, que dava provimento parcial para acatar a decadência.

Sala das Sessões, em 1º de julho de 2003.

Josefa Maria Coelho Marques

Josefa Maria Coelho Marques

Presidente

Rogério Gustavo Dreyer
Rogério Gustavo Dreyer
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Antonio Mario de Abreu Pinto, Roberto Velloso (Suplente) e Sérgio Gomes Velloso.



Processo nº : 10980.009821/2002-49
Recurso nº : 123.057
Acórdão nº : 201-77.020

Recorrente : DELARA BRASIL LTDA

RELATÓRIO

A ora recorrente foi autuada por insuficiência no recolhimento do PIS Faturamento, relativamente aos períodos de apuração de janeiro de 1996 a dezembro de 2000, com acréscimo dos consectários legais. A intimação do auto de infração ocorreu em 30 de setembro de 2002.

De acordo com o contido no processo e resumido no Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal, a contribuinte, instada a justificar o estorno de lançamentos de receita relativamente aos períodos de apuração de 1996 a 1999 e os lançamentos de "*outras receitas operacionais*" no ano de 2000 alegou que tal procedimento decorreu da necessidade de identificar as receitas destinadas a prestadores de serviços de transporte por ele agenciados, tendo em vista a sua condição de pessoa jurídica dedicada aos serviços de transporte e de logística de transportes.

Esclarece que, nesta condição, providencia o transporte de cargas contratados em veículos de sua propriedade e em veículos de terceiros previamente contratados para prestar o serviço por ele agenciado.

Com base em tal informação, os fiscais autuantes fizeram o levantamento dos valores e, com base na inexistência de previsão legal para a sua exclusão da base de cálculo do PIS Faturamento, lavraram o auto de infração.

Em sua impugnação, a autuada, em preliminar, alega a decadência do direito de lançar o tributo relativamente aos fatos geradores de janeiro de 1996 a agosto de 1997.

No mérito, inicia repelindo as alegações da fiscalização quanto a ser terceirização ou sub-contratação a operação que pratica ao utilizar-se de veículos de terceiros para transportar cargas por ele agenciadas.

Prossegue para alegar que o que opera, nos casos repulsados pela fiscalização, é o agenciamento de cargas para terceiros. Esclarece que o fato do conhecimento de transporte ser por ele emitido, ainda que para efeitos da incidência do ICMS, não transmuda a natureza do ato praticado, e nem serve a operação formal determinadora da incidência do tributo estadual como supedâneo da incidência do tributo versado nos autos.

Prossegue ainda para argumentar que a atividade assim exercida está devidamente prevista na legislação de transporte de cargas.

Alude ainda a justificativa do procedimento de logística em transporte como fator de competitividade, principalmente no mercado internacional, o que faz da prática operação formal e respeitada no meio.

Prossegue para referir o inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, contraposto pela fiscalização por inaplicável, em vista sua não regulamentação e posterior revogação, não altera a operação feita como adequada ao cumprimento do fato gerador da obrigação nos termos em que por ela perpetrado. Cita o Ato Declaratório nº 7, de 14 de fevereiro de 2000.

su *lg*



Processo nº : 10980.009821/2002-49
Recurso nº : 123.057
Acórdão nº : 201-77.020

A decisão ora atacada deu parcial provimento à impugnação, para o efeito de afastar a exigência relativa aos períodos de apuração de janeiro e fevereiro de 1992, tendo em vista que a tributação à época era o PIS repique.

Quanto à questão da decadência, disse que a mesma não se operou, considerando que o seu prazo é de 10 (dez) anos. Cita jurisprudência.

No mérito, faz exaustivo histórico sobre a prática do transporte de mercadorias e a documentação nele envolvida, com destaque ao Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas, nos termos da legislação pertinente ao ICMS.

Faz alusão à confusão entre as legislações pertinentes ao tributo citado e à do PIS Faturamento, aplicáveis ao objetivo social da autuada, para justificar a incidência deste tributo como exigida.

Inconformada com a decisão, a ora recorrente socorre-se do recurso voluntário que interpôs tempestivamente e amparado por arrolamento de bens, para reiterar os termos de sua impugnação pretendendo o cancelamento do lançamento perpetrado.

É o relatório.



Processo nº : 10980.009821/2002-49
Recurso nº : 123.057
Acórdão nº : 201-77.020

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
ROGÉRIO GUSTAVO DREYER

Como deflui do relatado, a discussão limita-se à determinação da base de cálculo do PIS Faturamento em atividade de prestação de serviços de agenciamento de cargas, considerada pela autoridade fiscal como serviço de transporte próprio, sem prejuízo do julgamento da preliminar suscitada.

Passo ao exame da preliminar de decadência:

Efetivamente, no rastro da jurisprudência majoritária desta Câmara e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em vista da natureza tributária atribuída ao PIS Faturamento, o entendimento tem se pautado pela aplicação da regra insculpida no § 4º do art. 150 do CTN, principalmente quando, como *in casu*, houve antecipação de pagamento.

Neste diapasão, declaro decaído o direito de a Fazenda Pública exigir o tributo relativo aos períodos de apuração de janeiro de 1996 a setembro de 1997, vez que a ciência do lançamento operou-se em 30 de setembro de 2002.

Quanto ao mérito, o ponto fulcral está em determinar qual é a base de cálculo do PIS Faturamento, *in casu*, não sem antes mencionar que a matéria fática é incontroversa. Os termos da peça fiscal narratória, bem como a própria decisão não põem em dúvida o procedimento da contribuinte quanto à natureza dos estornos praticados nos anos de 1996 a 1999 e o idêntico fundamento fático dos lançamentos do ano 2000.

Esclarecida esta questão, refiro que a matéria já foi objeto de análise nesta Câmara, no Processo nº 10935.001371/96-18, Recurso nº 101.179, julgado em 06 de junho de 2000, e consubstanciado no Acórdão nº 201-73.817, provido por unanimidade, para reconhecer que não está sujeito à Cofins o valor relativo ao frete agenciado, cabendo ao agenciador recolher a contribuição somente sobre a parte relativa à diferença entre o valor recebido do contratante do frete e o pago ao transportador agenciado.

Ainda que, como referido, o tributo em questão foi a Cofins, não vejo desafeição jurídica com o que neste processo se discute por tratar-se da contribuição para o Programa de Integração Social, ainda que reconhecidamente o fato gerador da guereada contribuição seja um pouco mais amplo do que o da Cofins, pelo menos sob a égide da LC nº 7/70.

Insere-se na discussão a obediência ao princípio da tipicidade cerrada da qual se cerca a determinação do fato gerador, em conformidade com o art. 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 lídimo 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 a 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



Processo nº : 10980.009821/2002-49
Recurso nº : 123.057
Acórdão nº : 201-77.020

que corresponde ao seu faturamento nesta última operação é, cristalinamente, o da diferença entre o que recebe do contratante do frete e o pago a quem transporta o produto, outro fato incontroverso.

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

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

Lembro de opinião que manifestei em discussão em processo onde se analisava a incidência do PIS sobre receita de aluguel de imóveis próprios, considerando que, se a atividade se inseria nos objetivos do contribuinte como atividade econômica, a contribuição era devida, visto que ocorrente faturamento. *Contrario 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 à contribuinte, restando o valor do repasse das apreoadas 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 art. 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 art. 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, translados, transportes públicos e veiculação de publicidade por meio de jornais,



Processo nº : 10980.009821/2002-49
Recurso nº : 123.057
Acórdão nº : 201-77.020

revistas, rádios e TVs) que, consagradamente, não constituem o fato gerador das obrigações do PIS e da COFINS.

Por penúltimo e em homenagem à minúcia, nem mesmo a amplitude estabelecida pelo § 1º do art. 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 às suas atividades operacionais. Reitero que, no presente caso, a receita auferida é a decorrente do agenciamento, pela ocorrência das premissas citadas.

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

Repiso insistentemente que, *in casu*, a ora recorrente teve somente em seu favor o faturamento/receita decorrente da diferença entre o valor cobrado do tomador do serviço e o pago a quem transportou, desde sempre assim dividido, dado à sua condição de 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 esta condição determina a diferença entre mero custo da recorrente ou faturamento destinado a terceiros.



Processo nº : 10980.009821/2002-49
Recurso nº : 123.057
Acórdão nº : 201-77.020

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

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

- 1. A empresa que agencia mão-de-obra temporária age como intermediária entre o contratante da mão-de-obra e o terceiro que é colocado no mercado de trabalho.*
 - 2. A intermediação implica o preço do serviço que é a comissão, base 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.

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 Botallo, do qual retiro excertos:



Processo nº : 10280.009821/2002-49
Recurso nº : 123.057
Acórdão nº : 201-77.020

"3. ENTRADAS, RECEITAS E BASE DE CÁLCULO DO ISS.

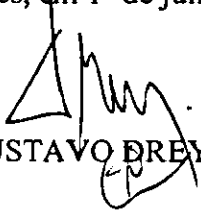
É pois neste contexto que se coloca a distinção entre 'entradas' e 'receitas', de inegável importância para o exame do tema.

As entradas são valores que, embora transitando graficamente pela contabilidade das prestadoras, não integram seu patrimônio e, por 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 exteriorizadoras de sua capacidade contributiva".

Forte em todo o exposto, voto no sentido de dar provimento do recurso.

Sala das Sessões, em 1º de julho de 2003.


ROGÉRIO GUSTAVO DREYER

