



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 11080.007001/2004-91
Recurso nº 178.757 Voluntário
Acórdão nº 1302-00.303 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de julho de 2010
Matéria IRPJ
Recorrente MUNDIAL RH ASSESSORAMENTO EMPRESARIAL LTDA.
Recorrida 5ª TURMA-DRJ/PORTO ALEGRE/RS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

EMPRESA DE LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA. VALORES RELATIVOS AO CUSTO COM MÃO-DE-OBRA E BENEFÍCIOS AOS EMPREGADOS. NÃO-EXCLUSÃO. Nas empresas de trabalho temporário, fornecedoras de mão-de-obra, as despesas com pessoal e benefícios aos empregados não podem ser excluídas da receita bruta para fins de apuração dos tributos.

CONSTITUCIONALIDADE. A instância administrativa não possui competência para se manifestar sobre a constitucionalidade das leis.

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

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

MARCOS RODRIGUES DE MELLO - Presidente e Relator

EDITADO EM: 12 NOV 2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Wilson Fernandes Guimarães, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Lavínia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira, Eduardo de Andrade, Irineu Bianchi e Marcos Rodrigues de Mello.

Relatório

Em ação Fiscal foram lavrados contra a empresa acima, autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 05), Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS (fls. 12), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS (fls. 24) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 37). O total do crédito tributário apurado foi de R\$ 1.841.830,60, calculado até 31/08/2004.

A contribuinte impugnou tempestivamente as exigências, através dos arrazoados de fls. 1639/1680, 1931/1972, 2222/2263 e 2513/2553.

Razões de autuação

A contribuinte é empresa que se dedica, entre outros, ao fornecimento de mão-de-obra temporária para outras empresas. Ela apurou seus resultados pelo lucro presumido, nos anos-calendário de 1999 e 2000 e pelo lucro real, nos anos-calendário 2001 e 2002.

O autuante constatou que a empresa segrega suas receitas, considerando parte delas tributáveis e parte isentas. Tem por tributável, a “*taxa de manutenção*” que recebe pela intermediação de mão-de-obra. E, toma por receita isenta, os valores que apenas transitariam pela empresa, destinados aos salários, encargos sociais e trabalhistas.

O agente do fisco considerou que os valores ditos *repassados* são receita própria da prestadora de serviços e tributou as receitas por ela tidas como isentas. Foram elaboradas planilhas onde constam, nota por nota, as diferenças que a empresa deixou de tributar.

Razões de defesa

Preliminarmente a autuada pede o reconhecimento da decadência do direito de o fisco constituir crédito tributário referente às competências anteriores a outubro de 1999, visto que a ciência dos autos de infração ocorreu em outubro de 2004.

A impugnante afirma que os valores que o autuante considerou como receita, “correspondem aos valores que as empresas tomadoras de serviços repassam à empresa Impugnante para o pagamento dos salários dos trabalhadores e dos respectivos encargos sociais” (fls. 2514) e que, por isso, não constituem receitas, mas meras entradas pertencentes a terceiros. Cita jurisprudência judicial.

W. F.

Reclama que o fisco intenta que incida PIS e COFINS sobre valores referentes a vendas canceladas, o que seria um verdadeiro absurdo, uma vez que a própria Lei nº 9.718/1998 prevê a exclusão desses valores da base de cálculo daqueles tributos.

Haveria ilegalidade e inconstitucionalidade na adoção da Taxa Selic para corrigir tributos.

A multa aplicada seria confiscatória e agrediria, ainda, princípios de direito, como o da razoabilidade e da proporcionalidade.

Como forma de *auxiliar no esclarecimento dos fatos*, requer perícia e formula quesitos. Não indica perito.

A DRJ decidiu conforme abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Considera-se não formulado pedido de perícia em que o requerente não indicar perito.

DECADÊNCIA. PRAZO INICIAL.

Em se tratando de tributos sujeitos ao regime de lançamento por homologação e tendo o contribuinte antecipando o pagamento, o termo inicial da contagem do prazo decadencial é a data de ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

EMPRESA DE LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA. VALORES RELATIVOS AO CUSTO COM MÃO-DE-OBRA E BENEFÍCIOS AOS EMPREGADOS. NÃO-EXCLUSÃO.

Nas empresas de trabalho temporário, fornecedoras de mão-de-obra, as despesas com pessoal e benefícios aos empregados não podem ser excluídas da receita bruta para fins de apuração dos tributos.

CONSTITUCIONALIDADE.

A instância administrativa não possui competência para se manifestar sobre a constitucionalidade das leis.

A recorrente tomou ciência em 19/12/2008 e apresentou recurso em 14/01/2009.

Em seu recurso reitera os argumentos da impugnação, em especial que os valores que o autuante considerou como receita, “correspondem aos valores que as empresas tomadoras de serviços repassam à empresa Impugnante para o pagamento dos salários dos trabalhadores e dos respectivos encargos sociais” (fls. 2514) e que, por isso, não constituem receitas, mas meras entradas pertencentes a terceiros. Cita jurisprudência judicial.



Alega também que a Autoridade Administrativa teria de se manifestar sobre a inconstitucionalidade da Selic; que a Lei 9718 é inconstitucional ao fazer incidir a Cofins sobre a receita bruta; que o PIS e a Cofins devem incidir sobre a taxa de serviço que cobra de seus clientes e não sobre a receita bruta; requer perícia para que se demonstre que os valores lançados como receita bruta não são os que entram em seus cofres.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro MARCOS RODRIGUES DE MELLO

O recurso é tempestivo e deve ser conhecido.

Quanto à solicitação de perícia, entendo desnecessária, tendo em vista tratar-se de matéria de direito e em nada agregaria tal procedimento para a solução da lide.

Inicialmente acolho os argumentos da decisão recorrida quanto às alegações de inconstitucionalidade da Selic.

Alegações de inconstitucionalidade ou ilegalidade e Taxa Selic

À autoridade administrativa cabe cumprir as determinações legais, aplicando o ordenamento vigente às infrações concretamente constatadas, não sendo sua competência discutir a constitucionalidade ou legalidade da legislação, inclusive frente aos princípios constitucionais. A matéria já está sumulada pelo Primeiro Conselho de Contribuintes:

Súmula 1º CC nº 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Também está sumulada a utilização da Taxa Selic:

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

Quanto ao mérito, entendo não assistir razão à recorrente.

Já tive a oportunidade de me manifestar sobre a matéria, sendo relator do voto vencedor no recurso 154620 de ESSENCIAL CONSULTORIA DE PESSOAL LTDA, junto à 5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes:

Embora o Judiciário não tenha se posicionado de forma definitiva sobre a matéria, em relação à CSLL, o posicionamento sobre o PIS e o COFINS, que possuem como base de cálculo o faturamento, da mesma forma que a CSLL e o IRPJ, quando apurados pelo Lucro Presumido.

O STJ, em pronunciamentos monocráticos já se pronunciou como abaixo:

“REsp 938517 Relator(a) 

Ministro HERMAN BENJAMIN

A matéria debatida nos autos é idêntica àquela amplamente discutida na Segunda Turma, na assentada de 13 de novembro de 2007 (Resp 954.719/SC, acórdão pendente de publicação). O acórdão ficou assim ementado:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA. SALÁRIOS E ENCARGOS PAGOS AOS TRABALHADORES CEDIDOS. INCIDÊNCIA.

- 1. O faturamento, entendido como receita bruta obtida por meio das vendas de mercadorias e de **serviços** de qualquer natureza, constitui a base de cálculo do PIS e da COFINS.*
- 2. No caso de empresas de intermediação de mão-de-obra, os valores recebidos dos tomadores de **serviços** ingressam no caixa do empresário, por direito próprio, em face do exercício do seu objeto social (**locação** de mão-de-obra), correspondendo ao seu faturamento.*
- 3. Diante da ausência de previsão legal, os salários e os encargos sociais que a empresa locadora de mão-de-obra desembolsa em razão das pessoas que coloca à disposição do tomador de **serviços** não podem ser excluídos do âmbito de incidência das Contribuições Sociais que incidem sobre o faturamento.*
- 4. Recurso Especial provido.*

Transcrevo o voto que proferi naquele julgamento e o adoto como razão de decidir:

*Por meio deste Recurso Especial, a Fazenda Nacional busca o reconhecimento de que os salários e os correspondentes encargos sociais que a empresa de intermediação de mão-de-obra paga e recolhe em razão das pessoas que coloca à disposição do tomador de **serviços** não podem ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS.*

*Inicialmente, vale ressaltar que a base de cálculo dessas Contribuições Sociais é o faturamento, que corresponde à receita bruta decorrente das vendas dos produtos e/ou **serviços** que constituem o objeto social da contribuinte.*

Quanto à COFINS, assim dispõem o art. 2º, da LC 70/91, e o art. 1º, da Lei 10.833/02:

*Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza. Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o **faturamento** mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de*



sua denominação ou classificação contábil. § 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

Já a base de cálculo do PIS vem definida na Lei 10.637/2002: Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

*§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e **serviços** nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.*

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

Nossa Corte Constitucional, nos Recursos Extraordinários 346084/PR, 357950/RS, 358273/RS e 390840/MG, assim se pronunciou sobre o tema:

*A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de **serviços** ou de mercadorias e **serviços**.*

A escolha do faturamento como fato gerador e base de cálculo do PIS e da COFINS faz com que a carga tributária de determinados setores alcance níveis bastante elevados, como ocorre com as empresas de intermediação de mão-de-obra.

Confesso que, como cidadão, sinto-me desconfortável diante de causas como esta. Isso porque entendo que a tributação das empresas deve, ao menos em regra, se fundar no lucro, como se dá com o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, pois é o fator que reflete de forma mais evidente a capacidade contributiva, princípio que deve ser considerado como o núcleo axiológico de um sistema tributário que se pretenda justo.

Contudo, foi o próprio Constituinte quem elegeu o faturamento como fato gerador dessas Contribuições Sociais (art. 195, I, "b"), o que demonstra a preocupação de assegurar a praticabilidade e a eficiência da arrecadação de verbas para a Seguridade Social, reduzindo as possibilidades de planejamentos tributários que diminuem o lucro das empresas e evitam a incidência dos tributos nele fundados.



A aparente injustiça da tributação de alguns setores com base no faturamento deve ser corrigida pelo legislador, cabendo ao STJ apenas apreciar se as receitas, objeto de discussão, estão compreendidas ou não no âmbito da base de cálculo legalmente estabelecida, observadas as diretrizes constitucionais.

*Na situação sob análise é incontestável que os valores recebidos dos tomadores de **serviços** ingressam no caixa das empresas de intermediação de mão-de-obra, por direito próprio, em face do exercício do seu objeto social (**locação** de mão-de-obra). Integram, assim, seu faturamento.*

Ressalte-se que o faturamento não se confunde com o lucro. Somente na apuração deste último podem ser abatidas as despesas indispensáveis à percepção das receitas.

*Desse modo, diante da ausência de previsão legal, os salários e os encargos sociais que a empresa locadora de mão-de-obra desembolsa em razão das pessoas que coloca à disposição do tomador de **serviços** não podem ser excluídos do âmbito de incidência das Contribuições Sociais que incidem sobre o faturamento, sob pena de malferimento ao princípio da legalidade.*

Nessa linha, ressalte-se que, nos casos em que o legislador pretendeu retirar da base de cálculo dessas Contribuições determinadas espécies de receitas, o fez expressamente. É o que se verifica da leitura do art. 1º, § 3º, da Lei 10.833/02, e do art. 1º, § 3º, da Lei 10.637/2002. Confirmam-se:

COFINS Art. 1º (...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de



investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

PIS Art. 1º

(...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II - (VETADO)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda de álcool para fins carburantes;

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

VI - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado.

Sobre a base de cálculo das Contribuições Sociais, a Primeira Seção já se manifestou no julgamento dos EREsp 727.245/PE, consignando o voto condutor do e. Ministro Teori Zavascki que: o certo é que, mantido o atual sistema constitucional e ressalvadas as situações previstas nas Leis acima referidas, as contribuições para PIS/COFINS podem incidir legitimamente sobre o faturamento das pessoas jurídicas mesmo quando tal faturamento seja composto por pagamentos feitos por outras pessoas jurídicas, com recursos retirados de receitas sujeitas às mesmas contribuições.

Constato, ainda, que o Ministro Humberto Martins, em caso análogo, proferiu decisão monocrática no REsp 761.413/PR, entendendo pela incidência do tributo sobre as receitas auferidas pelas empresas de vigilância, nos casos de intermediação de mão-de-obra.

Veja-se:

Consoante se observa da leitura dos autos, o acórdão a quo declara que os valores que as empresas de vigilância e



segurança auferem das tomadoras de **serviços** constituem receitas destas, integrando, por conseguinte, a base de cálculo da COFINS e da contribuição para o PIS. Em outros termos, os valores requeridos pela recorrente não refletem mero repasse ou despesas de intermediação, representam, isso sim, real contraprestação pela mão-de-obra, ou seja, devem, in casu, fazer parte do conceito de faturamento.

Como visto, a legislação é clara ao escolher o faturamento como base de cálculo do PIS e da COFINS. Não há como excluir da incidência das Contribuições Sociais os salários e os encargos que a empresa de intermediação de mão-de-obra desembolsa em razão das pessoas que coloca à disposição do tomador de **serviços**, porquanto estão compreendidos dentro das hipóteses de incidência.

Assim, configurada a perfeita subsunção do fato à norma de incidência tributária, e diante da ausência de qualquer comando legal que estabeleça isenção, não há como afastar a cobrança dos tributos.

REsp 976362 Passo à análise do Recurso Especial da Fazenda Nacional Inicialmente, a alegada ofensa ao art. 535, do CPC, não se configura, haja vista ter o Tribunal de origem julgado integralmente a lide, solucionando a questão, dita controvertida, tal como lhe foi apresentada. Não é o órgão julgador obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos trazidos pelas partes, visando à defesa da tese que apresentaram. Deve, apenas, enfrentar a demanda, observando as questões relevantes e imprescindíveis à sua resolução. Nesse sentido: REsp 927.216/RS, 2ª Turma, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 13/08/2007, e, REsp 855.073/SC, 1ª Turma, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 28/06/2007. Por meio deste Recurso Especial, a Fazenda Nacional busca o reconhecimento de que os salários e os correspondentes encargos sociais que a empresa de intermediação de mão-de-obra paga e recolhe em razão das pessoas que coloca à disposição do tomador de **serviços** compõem a base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS.

Vale ressaltar que a base de cálculo do PIS e da COFINS é o faturamento, que, conforme o disposto no art. 2º, da LC 70/91, e o decidido pelo Pretório Excelso (RE 346084/PR, RE 357950/RS, RE 358273/RS e RE 390840/MG), corresponde à receita bruta decorrente das vendas dos produtos e/ou **serviços** que constituem o objeto social da contribuinte.

Quanto à COFINS, assim dispõe o art. 2º, da LC 70/91:

Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

Já a base de cálculo do PIS vem definida na Lei 10.637/2002:



Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

*§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e **serviços** nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.*

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

*Ante esse conceito, não há como excluir da base de cálculo das contribuições sociais os salários e os encargos que a empresa de intermediação de mão-de-obra desembolsa pelas pessoas que coloca à disposição do tomador de **serviços**, porquanto estão compreendidos dentro das hipóteses de incidência.*

A escolha do faturamento como fato gerador e base de cálculo dessas Contribuições Sociais, ainda que pareça injusta, foi uma opção do constituinte, fundada muito mais em imperativos de praticabilidade e eficiência da tributação, do que propriamente na capacidade contributiva.

Com efeito, os tributos fundados no lucro, como o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, concretizam de forma mais evidente o princípio da capacidade contributiva, núcleo axiológico de um sistema tributário que se pretenda justo.

No caso do PIS e da COFINS, o fato gerador determinado pela lei é o faturamento. É sob esse prisma, portanto, que se deve analisar a incidência desses tributos.

*Na situação sob análise parece incontestável que os valores ingressam no caixa do empresário, por direito próprio, em face do exercício do seu objeto social (**locação** de mão-de-obra), compondo, como custos à consecução do seu objetivo social, o valor da contraprestação ofertada pelo locatário (tomador).*

Assim, tais quantias integram o preço bruto do serviço que, necessariamente, foi previamente avençado entres os pactuantes. Por oportuno, vale ressaltar que o faturamento distingue-se do lucro exatamente pelo cômputo das obrigações (despesas) indispensáveis à percepção das receitas, nas quais encontram-se perfeitamente enquadradas as quantias sob análise.

Nota-se, portanto, que a exclusão de tais valores da base de cálculo das Contribuições implicaria malferimento ao princípio da legalidade, tendo em vista que se trata de hipótese não contemplada em lei.

Nessa linha, ressalte-se que, nos casos em que o legislador pretendeu retirar da base de cálculo dessas Contribuições determinadas espécies de receitas, o fez expressamente. É o que

Walter

se verifica da leitura do art. 3º, § 2º, da Lei 9.718/98; e do art. 1º, § 3º, da Lei 10.637/2002. Confirmam-se:

COFINS Art. 3º

(...)

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

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de **Serviços** de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos **serviços** na condição de substituto tributário; II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

III - Revogado.

IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente

PIS Art. 1º

(...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II - (VETADO)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda de álcool para fins carburantes;

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

W. Ten

VI – não-operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado.

Sobre a base de cálculo das Contribuições Sociais, a Primeira Seção já se manifestou no julgamento do EREsp 727.245/PE, consignando o voto condutor do e. Ministro Teori Zavascki, que:

Ora, essa é contingência inevitável em face da opção constitucional de estabelecer como base de cálculo o 'faturamento' e as 'receitas' (CF, art. 195, I, b). Por isso mesmo, o princípio da não-cumulatividade não se aplica a essas contribuições, a não ser para os setores da atividade econômica definidos em lei (CF, art.

195, § 12). Como lembra Marco Aurélio Greco, '... uma incidência sobre receita/faturamento, quando plurifásica, será necessariamente cumulativa, pois receita é fenômeno apurado pontualmente em relação a determinada pessoa, não tendo caráter abrangente que se desdobre em etapas sucessivas das quais participem distintos sujeitos.

Receita é auferida por alguém. Nisso se esgota a figura' (GRECO, Marco Aurélio. 'Não-cumulatividade no PIS e na COFINS', apud 'Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS', obra coletiva, coordenador Leandro Paulsen, São Paulo, IOB Thompson, 2004, p.101).

Atualmente, o regime da não-cumulatividade limita-se às hipóteses e às condições previstas na Lei 10.637/02 (PIS/PASEP) e Lei 10.833/03, alterada pela Lei 10.865/04 (COFINS). Aliás, há, em doutrina, críticas severas em relação ao modo como a matéria está disciplinada, por não representar qualquer vantagem significativa para os contribuintes. 'O novo regime', sustenta-se, 'longe de atender aos reclamos dos contribuintes – não veio abrandar a carga tributária; pelo contrário, aumentou-a –, instaurou verdadeira balbúrdia no regime desses tributos, a ponto de desnortear o contribuinte, comprometer a segurança jurídica e fazer com que bem depressa a sociedade sentisse saudades da época em que era o da cumulatividade' (MARTINS, Ives Gandra da Silva, e SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. Apud 'Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS', obra coletiva, cit., p. 12).

Independentemente das vantagens ou desvantagens do regime da não-cumulatividade estabelecido pelo legislador, matéria que aqui não está em questão, o certo é que, mantido o atual sistema constitucional e ressalvadas as situações previstas nas Leis acima referidas, as contribuições para PIS/COFINS podem incidir legitimamente sobre o faturamento das pessoas jurídicas mesmo quando tal faturamento seja composto por pagamentos feitos por outras pessoas jurídicas, com recursos retirados de receitas sujeitas às mesmas contribuições."

A legislação que trata da apuração da base de cálculo da CSLL das empresas desobrigadas à escrituração contábil estabelece:



Lei nº 7.689, de 15/12/1988 “Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§1º Para efeito do disposto neste artigo:

(alíneas ‘a’ a ‘c’)

§2º No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a dez por cento da receita bruta auferida no período de 1º janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea b do parágrafo anterior.”

Lei nº 9.249, de 26/12/1995 “Art. 19. A partir de 1º de janeiro de 1996, a alíquota da contribuição social sobre o lucro líquido, de que trata a Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, passa a ser de oito por cento.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às instituições a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, para as quais a alíquota da contribuição social será de dezoito por cento.

“Art. 20. A partir de 1º de janeiro de 1996, a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário.”

Lei nº 8.981, de 20/01/1995 “Art. 31. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

Parágrafo único. Na receita bruta, não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não-cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

Art. 32. Os ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo artigo anterior serão acrescidos à base de cálculo determinada na forma dos arts. 28 ou 29, para efeito de incidência do Imposto de Renda de que trata esta seção.

(1º e 2º)” Lei nº 9.430, de 27/12/1996 Empresas sem Escrituração Contábil “Art. 29. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado e pelas demais empresas dispensadas de escrituração contábil, corresponderá à soma dos valores:

entre

I - de que trata o art. 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período."

Constata-se a partir da leitura dos dispositivos legais acima transcritos que para apuração da contribuição social devida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido é aplicado o percentual de 12% sobre a receita bruta definida pela legislação vigente, no caso o art. 31 da Lei nº 8.981, de 1995, o qual dispõe que a receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

Portanto, toda a receita auferida pela contribuinte tributada pelo lucro presumido serve de base para apuração da contribuição social devida pelas empresas dispensadas de escrituração contábil, admitindo-se apenas as exclusões previstas no parágrafo único do citado dispositivo, quais sejam: as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não-cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

Insustentável, pois, o entendimento da impugnante de que os valores apurados pela fiscalização estariam contrariando a legislação pertinente à matéria.

No que se refere à argumentação de que sua receita própria giraria em torno de 24% da totalidade de seu faturamento, cabe consignar que, na hipótese de a atividade exercida resultar em lucro inferior ao percentual estabelecido pela lei para presunção de seus ganhos, a pessoa jurídica pode optar pela apuração do imposto com base no lucro real, que constitui a regra geral para todas as empresas, visto que tal sistemática permite a dedução de todas as despesas incorridas no empreendimento, com a conseqüente apuração do lucro efetivamente auferido, desde que mantida regularmente a escrituração exigida pela legislação tributária.

Todavia, se a contribuinte opta pelo regime de apuração do lucro presumido, que a exime de uma série de registros contábeis/fiscais, não pode pretender se beneficiar também das exclusões admitidas à apuração do lucro real, na qual todas as operações deverão ser totalmente escrituradas e documentadas de conformidade com as exigências legais.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Em decisão no Resp. 1179448, julgado em 20/04/2010, pronunciou-se o STJ:



TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - IRPJ. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DOS VALORES DESTINADOS AO PAGAMENTO DE SALÁRIOS E DEMAIS ENCARGOS TRABALHISTAS DOS TRABALHADORES TEMPORÁRIOS.

1. A base de cálculo do imposto de renda pessoa jurídica - IRPJ abrange os valores recebidos pelas empresas prestadoras de serviços de locação de mão-de-obra temporária (regidas pela Lei 6.019/74 e pelo Decreto 73.841/74), a título de pagamento de salários e encargos sociais dos trabalhadores temporários.

2. É que (assim como a COFINS, a contribuição destinada ao PIS e a CSLL):

"... todos os tributos em discussão tem por base de cálculo montantes equiparados ou reflexos, isto é há uma base de cálculo maior (faturamento) da qual derivam parcelas dessa mesma base de cálculo (lucro real e líquido) e a solução a ser dada deve ser coerente com essa realidade, salvo se existente alguma peculiaridade na legislação específica de regência.

(...)

... não é a circunstância da prestação do serviço que autoriza a dedução ou não da receita da base de cálculo do tributo, mas o ingresso dessa receita a título próprio, que embora sirva para cobrir despesas administrativas, obrigações fiscais e trabalhistas posteriores não desqualifica a destinação da receita: compor o faturamento da pessoa jurídica.

Somente havendo previsão legal é que se admite a repercussão jurídica do tributo, o que não é o caso das legislações dos tributos em referência na hipótese de cessão de mão-de-obra quando o rendimento auferido (lucro líquido e receita total) pela prestação do serviço é auferido integralmente pela prestadora que também suporta integralmente o ônus fiscal." (REsp 1.088.802/RS, Rel.Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 24.11.2009, DJe 07.12.2009)

3. Conseqüentemente, em virtude do disposto no artigo 111, do CTN (interpretação restritiva da legislação tributária que verse sobre isenção ou exclusão do crédito tributário), as aludidas parcelas não podem ser excluídas da base de cálculo do IRPJ, uma vez inexistente previsão legal expressa.

4. Recurso especial da Fazenda Nacional provido.

Abaixo reproduzo relatório e voto proferido pelo Ministro Luis Fux:

Merece prosperar a pretensão recursal fazendária.

Cinge-se a controvérsia a exclusão ou não das quantias recebidas a título de pagamento de salários e encargos sociais dos trabalhadores temporários da base de cálculo do IRPJ.



A base de cálculo do imposto de renda pessoa jurídica - IRPJ abrange os valores recebidos pelas empresas prestadoras de serviços de locação de mão-de-obra temporária (regidas pela Lei 6 019/74 e pelo Decreto 73.841/74), a título de pagamento de salários e encargos sociais dos trabalhadores temporários.

É que (assim como a COFINS, a contribuição destinada ao PIS e a CSLL):

"... todos os tributos em discussão tem por base de cálculo montantes equiparados ou reflexos, isto é há uma base de cálculo maior (faturamento) da qual derivam parcelas dessa mesma base de cálculo (lucro real e líquido) e a solução a ser dada deve ser coerente com essa realidade, salvo se existente alguma peculiaridade na legislação específica de regência.

(...)

... não é a circunstância da prestação do serviço que autoriza a dedução ou não da receita da base de cálculo do tributo, mas o ingresso dessa receita a título próprio, que embora sirva para cobrir despesas administrativas, obrigações fiscais e trabalhistas posteriores não desqualifica a destinação da receita: compor o faturamento da pessoa jurídica.

Somente havendo previsão legal é que se admite a repercussão jurídica do tributo, o que não é o caso das legislações dos tributos em referência na hipótese de cessão de mão-de-obra quando o rendimento auferido (lucro líquido e receita total) pela prestação do serviço é auferido integralmente pela prestadora que também suporta integralmente o ônus fiscal." (REsp 1.088.802/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 24.11.2009, DJe 07.12.2009)

O aludido julgado recebeu a seguinte ementa:

"PROCESSO CIVIL - TRIBUTÁRIO - LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA - DEDUÇÃO DE DESPESAS - FATURAMENTO - LUCRO REAL - LUCRO LÍQUIDO - BASE DE CÁLCULO - PIS - COFINS - IRPJ - CSLL - MATÉRIA SUJEITA À RESERVA LEGAL - PRESTAÇÃO JURISDICIONAL - OMISSÃO - SÚMULA 284/STF.

1. É deficiente a fundamentação do especial que não demonstra contrariedade ou negativa de vigência a tratado ou lei federal.

2. Integram o faturamento das prestadoras de serviço de cessão de mão-de-obra a totalidade da receita decorrente de sua atividade.

3. A base de cálculo do IRPJ e da CSLL é decorrente do faturamento (totalidade de receitas auferidas - art. 1º, § 1º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2002), após as deduções legalmente previstas.

4. A exclusão de receitas da base de cálculo da COFINS necessita de previsão legal.

5. *Recurso especial da Fazenda Nacional conhecido em parte e, nessa parte, provido.*

6. *Recurso especial do contribuinte não provido."*

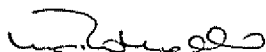
Conseqüentemente, em virtude do disposto no artigo 111, do CTN (interpretação restritiva da legislação tributária que verse sobre isenção ou exclusão do crédito tributário), as aludidas parcelas não podem ser excluídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, uma vez inexistente previsão legal expressa.

Também este colegiado tem se manifestado na mesma direção (Recurso: 162559 2ª Turma da 1ª Seção):

Ementa Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ, Contribuição social sobre o Lucro Líquido – CSLL, Contribuição ao PIS e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins. Ano-calendário: 2000, 2001, 2002
Ementa: EMPRESAS DE LOCAÇÃO DE TRABALHO TEMPORÁRIO. RECEITA TRIBUTÁVEL. Constitui receita da prestação do serviço de locação de mão-de-obra que deve ser acrescida à base de cálculo do lucro presumido e das contribuições ao PIS e à Cofins, o valor recebido de seus clientes pela empresa de trabalho temporário, ainda que uma parte deste valor se destine ao pagamento dos salários e encargos do trabalhador, que nada mais são do que custos da empresa prestadora do serviço. Publicado no D.O.U. nº 226 de 20/11/2008.

Quanto ao PIS e a Cofins, os mesmos argumentos acima são adequados à análise das contribuições.

Diante de todo o exposto, voto no sentido de indeferir o pedido de perícia, não conhecer das alegações de inconstitucionalidade de lei e no mérito negar provimento ao recurso, mantendo os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.



MARCOS RODRIGUES DE MELLO - Relator