



**Processo nº** 12897.000115/2008-00  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-007.541 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 4<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de julho de 2020  
**Recorrente** SERES SERV RECRUT SELECAO PESSOAL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

LANÇAMENTO. ENQUADRAMENTO LEGAL. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Descritas com clareza as razões de fato e de direito em que se fundamenta o lançamento, com a correspondente indicação dos dispositivos legais infringidos, o auto de infração atende ao disposto no art. 10, do Decreto nº 70.235/72, permitindo ao contribuinte que exerça o seu direito de defesa em plenitude, não havendo motivo para declaração de nulidade do ato administrativo assim lavrado.

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. FORNECIMENTO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA. BASE DE CÁLCULO. COFINS.**

No caso da prestação de serviço de fornecimento de mão de obra temporária, a receita bruta corresponde ao preço dos serviços prestados, que consiste no valor total contratado. Não há previsão legal para exclusão da base de cálculo da COFINS dos valores pagos a título de salários e encargos sociais e outras despesas relativos aos trabalhadores temporários colocados à disposição dos tomadores de serviços.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renata da Silveira Bilhim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Silvio

Rennan do Nascimento Almeida, Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz e Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 12-51.362 (e-fls. 856-863), proferido pela 16<sup>a</sup> Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ1, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

A decisão recorrida possui a seguinte ementa, *in verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/12/2003, 01/01/2005 a 31/12/2005

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA - CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO CORRESPONDENTE - O crédito tributário correspondente à matéria não contestada pelo contribuinte torna-se definitivo no âmbito administrativo, cabendo sua imediata exigência.

PERÍCIA CONTÁBIL/DILIGÊNCIA - INDEFERIMENTO - Deve ser indeferido o pedido de perícia contábil/diligência formulado, quando nos autos já conste documentação suficiente à convicção do julgador.

NULIDADE DO LANÇAMENTO - NÃO COMPROVAÇÃO - Não se caracteriza a nulidade do lançamento quando nele constem todos os elementos relacionados no artigo 10 do Decreto nº 70.235/72, não se comprovando, ainda, a ocorrência das hipóteses previstas no artigo 59 da mesma norma.

COFINS - BASE DE CÁLCULO - TOTALIDADE DAS RECEITAS - A base de cálculo da Cofins é o faturamento mensal, assim entendido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, compreendendo a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações de conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela empresa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem retratar os fatos que gravitam em torno da presente demanda, reproduzo o relatório desenvolvido pela DRJ do Rio de Janeiro (RJ1) e retratado no Acórdão nº 12-51.362, de 12/12/2012, o que passo a fazer nos seguintes termos:

Trata o presente processo de auto de infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, para exigência de Cofins, incidência cumulativa, relativa ao período de apuração 12/2003 (fls. 61 a 68), totalizando R\$ 128.362,84, com multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 11/2008, sendo R\$ 52.930,95 correspondentes à contribuição.

Também foram lançados valores de Cofins, incidência não-cumulativa, relativos aos períodos de apuração 01/2005 a 12/2005, totalizando R\$ 280.963,30, com os mesmos acréscimos legais, sendo R\$ 129.208,57 correspondentes à contribuição.

No Termo de Constatação de Infrações (fls. 56 a 60) a autoridade lançadora informa, em resumo, que:

- A empresa apura as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL com base no lucro real trimestral;
- No curso da fiscalização, a empresa foi intimada a esclarecer a que se referiam os valores creditados nas contas de despesa com Assistência Médica – 52110-8, Vale Transporte – 55116-3 e Vale Refeição – 55117-1, conforme escrituração contábil relativa a 2005;
- Em resposta, o contribuinte apresentou o documento de fl. 39, acompanhado do “Contrato de Prestação de Serviços de Mão-de-Obra Temporária”, alegando que assinou contrato com a empresa Xerox para prestação de serviços e mão-de-obra de pessoal, para operar seus equipamentos em diversas empresas espalhadas pelo Rio de Janeiro e interior, representando mais de 50 pontos diferentes;
- Informa a autuada, ainda, que, devido à quantidade de pessoal lotado nos diversos pontos de atuação da Xerox, esta adiantava à empresa: o custo a ser quitado antecipadamente de benefícios de empregados da Seres (plano de saúde, vale transporte e vale refeição), adiantamentos salariais e complemento salarial;
- A empresa entende que as notas de débito são repasses, pois todos os empregados constaram de sua folha de pagamento como seu empregado;
- Entretanto, a base de cálculo do PIS e da Cofins é a totalidade das receitas da empresa, bastando considerar no balancete o grupo “Receitas”, tanto para as tributadas pelo lucro presumido, lucro arbitrado ou real, caso da autuada;
- Os valores relativos à assistência médica, vale transporte e vale refeição, quando pagos pela autuada, foram lançados a débito da conta de custo/despesa, e a cada despesa existe uma receita correspondente;
- Ao receber os valores a título de adiantamento de sua cliente Xerox, a autuada levou-os a crédito de despesa, deixando de ingressar com eles no grupo de contas de receita;
- Tais valores, por constituírem receita da autuada, deveriam compor as bases de cálculo das contribuições;
- Por outro lado, existem receitas não tributadas pelo PIS e pela Cofins, nos termos da legislação aplicável, mas nas quais tais valores não se enquadram;
- Desta forma, o presente lançamento se refere à tributação dos valores creditados nas contas Assistência Médica – 52110-8, Vale Transporte – 55116-3 e Vale Refeição – 55117-1, que são receita da autuada, relacionados na planilha “Resumo dos Benefícios – Ano-calendário 2005”.

O contribuinte tomou ciência do lançamento em 23/12/2008 (fl. 62), tendo apresentado impugnação tempestiva em 22/01/2009 (fls. 236 a 268), alegando, em resumo, que:

- No que tange à Cofins do PA 12/2003, a impugnante reconhece sua existência e efetuou o recolhimento de referido valor, conforme Darf anexado à presente;
- Preliminarmente, alega-se a nulidade do lançamento por vício formal, uma vez que a Fiscalização não atendeu ao previsto no artigo 10-IV do Decreto nº 70.235/72, pois não é informado na autuação qual dispositivo legal teria sido infringido pela impugnante, sendo feita menção apenas de que a conduta estaria tipificada nos artigos 1º, 3º e 5º da Lei nº 10.833/03, não mencionando especificamente em que dispositivo se funda a suposta infração;

- Mas qual inciso dos artigos citados teria sido violado pela impugnante?
- A falta de citação dos dispositivos adequados ao relato da possível infração causa embaraço à defesa do contribuinte, impondo-se a nulidade do lançamento;
- Relativamente ao ano de 2005, os valores tributados no lançamento, apesar de escriturados na contabilidade da impugnante, têm natureza de mero reembolso, sendo cobrados por meio de emissão de notas de débito às tomadoras de serviços;
- A autuação não deve prosperar, pois a Cofins tem como base de cálculo a receita bruta, sendo que, no caso de empresas de fornecimento de mão-de-obra, caso da impugnante, tal receita é composta apenas pelos valores relativos à “comissão” cobrada de suas tomadoras de serviços, sendo os demais valores exigidos mero reembolso das importâncias pagas a título de salários, encargos sociais, tributos e benefícios, referentes aos trabalhadores contratados para servir o cliente;
- Os valores em questão são meros ingressos que, embora transitando graficamente pela contabilidade da prestadora de serviços, não integram seu patrimônio;
- A impugnante tem por objeto o recrutamento, seleção, orientação e colocação de mão-de-obra temporária e permanente, especializada ou não, nas áreas administrativa, técnica e operacional, conforme seu contrato social;
- Assim, celebra contratos de prestação de serviços de fornecimento de mão-de-obra, dando origem às receitas que compõem seu faturamento (receita bruta), passível de incidência da Cofins e do PIS, conforme legislação aplicável;
- No caso da impugnante, empresa de recrutamento de mão-de-obra, esta age como mera intermediária, e suas receitas passíveis de tributação abrangem apenas a efetiva remuneração pelos serviços prestados, não alcançando valores que lhe são apenas reembolsados pelas tomadoras, quais sejam, salários, encargos sociais e benefícios dos trabalhadores;
- A autuada fornece o trabalhador à empresa tomadora, paga os salários e benefícios ao trabalhador e recolhe os encargos sociais pertinentes;
- A empresa tomadora deve efetuar o pagamento da comissão da empresa fornecedora e reembolsá-la dos valores pagos a terceiros (trabalhadores), de modo que esta opera como intermediária, agenciando a relação entre empregados e tomadora;
- Embora o pagamento de salários e benefícios seja efetuado pela impugnante, a responsabilidade é da empresa tomadora, que irá reembolsar a contratada;
- Durante o contrato de trabalho a impugnante não tem ingerência sobre os trabalhadores, competindo-lhe apenas os pagamentos referidos, sob coordenação da tomadora, ou seja, em nome e por conta destas;
- Para cobrança dos valores devidos pelos serviços prestados, a impugnante emite os seguintes documentos:
  1. Notas fiscais de prestação de serviços, incluindo o valor recebido a título de comissão e o reembolso dos salários e encargos sociais, por postura conservadora da impugnante, estando ciente de que estes salários não poderiam constar de seu faturamento;
  2. Notas de débito para reembolso dos valores pagos a título de assistência médica, vale transporte e vale refeição.
- Os contratos firmados pela impugnante tratam sobre os dois valores envolvidos: o montante da própria agenciadora (comissão) e o valor dos salários e encargos;

- Assim, o preço pelo serviço prestado corresponde apenas à taxa de agenciamento, já que esta é a remuneração pelo serviço prestado, o qual não pode ser integrado por valor que é estranho à atividade prestada pela empresa, que apenas disponibiliza trabalhadores;
- Cita-se jurisprudência judicial sobre o assunto;
- Da mesma forma como ocorre na apuração do ISS, a base de incidência do PIS e da Cofins é o preço definido pelo serviço e contratado entre as partes, correspondente à receita bruta da sociedade, sob pena de violação ao princípio da capacidade contributiva;
- A conclusão acima demonstrada torna-se clara quando da análise dos contratos celebrados pela impugnante e suas tomadoras, os quais possuem cláusulas que demonstram que os valores pagos pela impugnante a título de transporte, refeição e assistência médica serão repassados integralmente à contratada;
- As despesas pagas pela impugnante pertencem ao tomador, que passa a ter relação direta com os empregados;
- Caso contrário, a legislação trabalhista impediria que fossem concedidos benefícios distintos aos empregados, só permite porque eles exercem atividades vinculadas ao tomador dos serviços;
- Nem todos os valores que entram nos cofres da empresa são receitas. Existem entradas que não provocam incremento no patrimônio, que devem ser repassadas a terceiros. Tais quantias, ao lado de um débito contábil, importam um crédito de igual valor;
- Na contabilidade, um crédito anula o débito anterior, registrado a título de repasse, sendo tais valores considerados meros movimentos de fundo ou de caixa;
- Tais ingressos têm exato correspondente no passivo, para terceiro não societário, fato que, por si só, lhes retira qualquer possibilidade de constituírem receita;
- Cita-se entendimento doutrinário neste sentido;
- A tributação de tais valores tem efeitos confiscatórios e se distancia da verdadeira capacidade contributiva das pessoas jurídicas, o que é vedado pelo artigo 150-IV da Constituição;
- Cita-se jurisprudência judicial sobre a questão;
- Ao final, protesta pela realização de prova pericial e/ou conversão do julgamento em diligência.

O Contribuinte foi intimado da decisão de primeira instância em 04/04/2013, conforme Aviso de Recebimento de fls. 873, apresentando o Recurso Voluntário de fls. 876-900 na data de 06/05/2013, pugnando pelo provimento do recurso e o cancelando da exigência fiscal.

Em síntese, as razões do Recurso baseiam-se nos seguintes argumentos: preliminarmente, a nulidade do auto de infração; e, no mérito, a reforma da decisão quanto ao objeto social da Recorrente.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Renata da Silveira Bilhim, Relatora.

### **1. Pressupostos legais de admissibilidade**

Nos termos do relatório, verifica-se a tempestividade do Recurso Voluntário, bem como o preenchimento dos requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

Trata-se o presente processo de Auto de Infração à legislação tributária, visando à cobrança de para exigência de COFINS, incidência cumulativa, relativa ao período de apuração 12/2003 (fls. 61 a 68), no valor atualizado de R\$ 128.362,84, até 11/2008, sendo que **R\$ 52.930,95**, representa o valor da obrigação principal. Também foram lançados valores de COFINS, incidência não-cumulativa, relativos aos períodos de apuração 01/2005 a 12/2005, no valor de R\$ 280.963,30, com os mesmos acréscimos legais, sendo R\$ 129.208,57 correspondentes à contribuição.

No tocante à cobrança da COFINS, cumulativa, referente ao período de apuração 12/2003, informa a Recorrente que efetuou o pagamento, conforme DARF de fl. 300, razão pela qual tal débito não foi impugnado. O motivo da irresignação se resume apenas à COFINS, não cumulativa, 1º, 2º, 3º e 4º trimestres de 2005. Assim, requer a Recorrente em seu Recurso Voluntário a insubsistência do AI tendo em vista, em síntese: preliminarmente, a nulidade do auto de infração; e, no mérito, a reforma da decisão quanto ao objeto social da Recorrente.

### **2. Preliminares – Nulidade por Vício formal no Auto de Infração**

A Recorrente postula a nulidade do Auto de Infração porque não teria sido informado na autuação qual exato dispositivo legal teria sido infringido pela Recorrente, existindo apenas a menção de que a conduta estaria tipificada nos artigos 1º, 3º e 5º, da Lei nº 10.833/03, não apontando especificamente em qual destes dispositivos se funda a suposta infração, o que gera embaraço à defesa da contribuinte.

Desta forma, postula, tendo em vista o vício formal acima apontado, na forma do art. 10, IV, do Decreto 70.235/72, a nulidade do auto de infração.

A alegação da Recorrente não é suficiente para causar a nulidade do auto de infração, pois, tanto no Termo de início de Ação Fiscal (fl. 34 a 38), como no Termo de Constatação Fiscal (fls. 56 a 60), a fiscalização explica os motivos que a levaram a lavrar o AI, qual seja, em síntese, que a Recorrente não teria recolhido a COFINS sobre valores recebidos de seus tomadores de serviços que se enquadrariam no conceito de receita bruta, base de cálculo da contribuição em comento, na forma do dos art. 1º, 3º e 5º, da Lei nº 10.833/03.

Portanto, a narrativa dos fatos e do direito constantes no o Auto de Infração, fls. 56 a 60, assim como do Termo de Constatação Fiscal que o acompanha, atendem ao disposto no art. 10, do Decreto nº 70.235/72, sendo clara e satisfatória para oportunizar a Recorrente a sua legítima defesa e contraditório, de modo que não existe erro na capitulação da infração, nem erro a gerar cerceamento de defesa.

O fato que ensejou a lavratura do Auto de Infração é certo e definido no seu corpo. Resta claro que o interessado tem acesso a todas as informações detalhadas sobre as infrações a ele imputadas, permitindo-lhe o exercício do contraditório e ampla defesa.

A Recorrente possui clara ciência do teor da ação fiscal e dos atos normativos invocados no corpo do Auto de Infração que apontam para o recolhimento a menor da COFINS, incidência não cumulativa, no ano de 2005. Logo, não há motivos para declaração de nulidade do Auto de Infração.

### 3. Mérito

Conforme verificado nos autos, a autoridade fiscal constatou que no período de 2005 (janeiro a dezembro) existia na contabilidade da Recorrente registro de valores que não foram levados à tributação da COFINS, apurando-se, assim, uma diferença de R\$ 129.208, 57 (principal). Tais valores foram creditados nas contas de despesas como assistência médica (52110-8), vale transporte (55116-3) e vale refeição (55117-1) e a fiscalização os considera inclusos no conceito de receitas, integrando, portanto, a base de cálculo da COFINS, que compreende a “*totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independente de sua denominação ou classificação fiscal*”. A DRJ manteve a autuação.

Por outro lado, a Recorrente se insurge a tal tributação alegando que os valores creditados em sua conta pelas contratantes de seus serviços referem-se à adiantamentos pagos por ela a título de vale transporte, vale refeição e assistência médica, entre outros, aos trabalhadores alocados em suas contratantes - Xerox Comércio e Indústria LTDA, Light Serviços de Eletricidade S/A e Unimed Rio Cooperativa de Trabalho Médico do Rio de Janeiro. Desta forma, tais quantias, embora escrituradas em sua contabilidade, constituem meros reembolsos de despesas, cobrados mediante emissão de notas de débito às tomadoras de serviços e, por consequência, não compõe o objeto social da empresa, não se enquadrando ao conceito de receitas tributáveis pela COFINS.

A Contribuinte alega que é empresa fornecedora de serviços de mão-de-obra temporária, funcionando como simples intermediário, e é remunerada por meio de pagamento de comissões pelas tomadoras de serviços, de modo que os demais valores exigidos constituem meros reembolsos relativos à salários, encargos sociais, tributos e benefícios, correspondentes aos trabalhadores contratados pela Recorrente para servir aos anseios de seus clientes.

Portanto, as receitas tributadas pela COFINS seriam apenas aquelas derivadas das comissões (ou taxa de agenciamento) pagas pelos tomadores de serviços, sendo certo que os demais valores creditados são meros ingressos que, embora transitando graficamente pela contabilidade da prestadora de serviços, ora Recorrente, não integram seu patrimônio e, por consequência, não podem ser considerados receitas para fins de tributação.

#### **(i) Do objeto da prestação de serviços de agenciamento de mão-de-obra temporária - considerações**

As pessoas jurídicas que executam serviços de fornecimento de mão-de-obra temporária podem desenvolver suas atividades de duas formas: (i) como intermediária entre o contratante da mão-de-obra e o terceiro que é colocado no mercado de trabalho; (ii) como prestadora do próprio serviço, utilizando de empregados a ela vinculados mediante contrato de trabalho.

No **primeiro caso**, a empresa prestadora do agenciamento de mão-de-obra temporária somente realiza o recrutamento e seleção dos candidatos encontrados no mercado de trabalho, de acordo com as especificações da contratante. Após a escolha e aprovação do candidato, é a tomadora do serviço que irá estabelecer a relação de trabalho com ele e não a prestadora, que atua como mero intermediário, recebendo uma comissão (taxa do agenciamento) por esse serviço.

Nessa hipótese, todas as despesas com a contratação e manutenção do funcionário correm por conta da contratante (tomadora do serviço de agenciamento), sendo esta responsável pela realização do contrato de trabalho e pagamento das verbas correspondentes.

Portanto, o valor do serviço prestado corresponde à mera intermediação e será o valor correspondente à taxa de agenciamento, ou comissão.

O segundo caso é diferente e a figura da empresa prestadora como mera intermediária desaparece. Isso porque a prestadora do serviço está ligada a dois contratos distintos, ou seja, existe um contrato firmado entre a empresa tomadora do serviço de mão-de-obra e a empresa agenciadora do serviço de mão-de-obra e outro entre esta e o trabalhador que irá prestar o serviço temporário no estabelecimento da tomadora.

É exatamente sobre essa segunda modalidade que trata a Lei nº 6.019/74 ao estabelecer o regime jurídico da atividade de prestação de serviço de trabalho temporário, dispondo o seguinte, *verbis*:

"Art. 4º - **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 elas remunerados e assistidos.

(...)

Art. 11 - **O contrato de trabalho celebrado entre empresa de trabalho temporário e cada um dos assalariados colocados à disposição de uma empresa tomadora ou cliente** será, obrigatoriamente, escrito e dele deverão constar, expressamente, os direitos conferidos aos trabalhadores por esta Lei.

(...)

Art. 15 - A Fiscalização do Trabalho poderá exigir da empresa tomadora ou cliente a **apresentação do contrato firmado com a empresa de trabalho temporário, e, desta última o contrato firmado com o trabalhador**, bem como a comprovação do respectivo recolhimento das contribuições previdenciárias.

(...)

Art. 19 - Competirá à Justiça do Trabalho dirimir os litígios entre as **empresas de serviço temporário e seus trabalhadores.**"

Na linha da legislação acima transcrita, resta claro que a atividade de prestação de serviço de mão-de-obra temporária prestada através de pessoal contratado pelas empresas de recrutamento afastada a figura da intermediação, considerando-se a mão-de-obra empregada na prestação do serviço contratado como custo do serviço prestado.

Noutras palavras, nesta hipótese tem-se que o serviço prestado é a própria mão-de-obra-temporária, em que os vínculos empregatícios são estabelecidos entre trabalhadores e a empresa prestadora. O que significa dizer que entre a tomadora dos serviços e os trabalhadores não existe contrato de trabalho. Desta forma, o serviço oferecido não é a intermediação, mas o efetiva fornecimento da mão-de-obra temporária, cujo valor é composto de eventual comissão e também das despesas com o pessoal contratado pela prestadora (salários, encargos sociais, etc.).

Outro ponto importante a considerar para fins de identificação da natureza do objeto da prestação de serviços de agenciamento de mão-de-obra temporária é a correlação com caso similar referente a identificação da base de cálculo do ISS.

Sobre essa questão, o STJ, no Resp nº 1.138.205/PR, de relatoria do Ministro Fux, analisou, em sede de recurso repetitivo, que a base de cálculo do tributo difere quando a atividade-fim corresponde a mera intermediação e quando há efetiva prestação do serviço de fornecimento de mão-de-obra temporária. Assim, reproduzo a ementa do julgado:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN. AGENCIAMENTO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA. ATIVIDADE-FIM DA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS. BASE DE CÁLCULO. PREÇO DO SERVIÇO. VALOR REFERENTE AOS SALÁRIOS E AOS ENCARGOS SOCIAIS.

1. A base de cálculo do ISS é o preço do serviço, consoante disposto no artigo 9º, caput, do Decreto-Lei 406/68.
2. As empresas de mão-de-obra temporária podem encartar-se em duas situações, em razão da natureza dos serviços prestados: (i) como intermediária entre o contratante da mão-de-obra e o terceiro que é colocado no mercado de trabalho; (ii) como prestadora do próprio serviço, utilizando de empregados a ela vinculados mediante contrato de trabalho.
3. A **intermediação implica o preço do serviço que é a comissão, base de cálculo do fato gerador consistente nessas "intermediações"**.
4. O ISS incide, nessa hipótese, 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 com a prestação. Distinção necessária entre receita e entrada para fins financeiro-tributários.
5. A exclusão da despesa consistente na remuneração de empregados e respectivos encargos da base de cálculo do ISS, impõe perquirir a natureza das atividades desenvolvidas pela empresa prestadora de serviços. Isto porque as empresas agenciadoras de mão-de-obra, em que o agenciador atua para o encontro das partes, quais sejam, o contratante da mão-de-obra e o trabalhador, que é recrutado pela prestadora na estrita medida das necessidades dos clientes, dos serviços que a eles prestam, e ainda, segundo as especificações deles recebidas, caracterizam-se pelo exercício de intermediação, sendo essa a sua atividade-fim.
6. Consectariamente, nos termos da Lei 6.019, de 3 de janeiro de 1974, se a atividade de prestação de serviço de mão-de-obra temporária é prestada através de pessoal contratado pelas empresas de recrutamento, resta afastada a figura da intermediação, considerando-se a mão-de-obra empregada na prestação do serviço contratado como custo do serviço, despesa não dedutível da base de cálculo do ISS.

(...)

7. Nesse diapasão, o enquadramento legal tributário faz mister o exame das circunstâncias fáticas do trabalho prestado, delineadas pela instância ordinária, para que se possa concluir pela forma de tributação.

8. In casu, na própria petição inicial, a empresa recorrida procede ao seu enquadramento legal, in verbis:

*"Como demonstra seu contrato social (documento anexo), a Impetrante tem como objetivo societário a locação de mão-de-obra temporária, na forma da Lei nº 6.019/74. Em contraprestação a essa terceirização, conforme cópia exemplificativa de contrato em anexo (documento anexo), as empresas contratantes ou tomadoras de seus serviços realizam o pagamento da remuneração do trabalhador terceirizado e o pagamento do spread da Impetrante, qual seja, a chamada taxa de administração, conforme cópia exemplificativa de nota fiscal em anexo (documento anexo)."*

*Entretanto, por inconveniência contábil e exigência ilegal do Fisco, está "autorizada" a somente emitir uma nota fiscal para receber os seus serviços, onde a taxa de administração, despesas e remuneração do terceirizado são pagas de forma conjunta."*

(...)

11. Destarte, a empresa recorrida encarta prestações de serviços tendentes ao pagamento de salários, previdência social e demais encargos trabalhistas, sendo, portanto, devida a incidência do ISS sobre a prestação de serviços, e não apenas sobre a taxa de agenciamento.

12. Recurso especial do Município provido, reconhecendo-se a incidência do ISS sobre a taxa de agenciamento e as importâncias voltadas para o pagamento dos salários e encargos sociais dos trabalhadores contratados pelas prestadoras de serviços de fornecimento de mão-de-obra temporária (Lei 6.019/74). Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

(grifou-se)

Portanto, sendo a prestação mero agenciamento, o valor do serviço é a taxa de agenciamentos; contudo se houver a efetiva prestação do serviço de fornecimento da mão-de-obra temporária, em que os funcionários possuem vínculo de trabalho com as prestadoras, o valor do serviço corresponde ao total do serviço prestado, qual seja a taxa de comissionamento, acrescida dos custos do empregado (salários, encargos, etc.).

## **(ii) Da natureza da prestação de serviços de agenciamento de mão-de-obra temporária praticada pela Recorrente**

Feitos estes esclarecimentos, é necessário averiguar, no caso concreto, qual o tipo de serviço prestado pela Recorrente a fim de se determinar a forma de tributação adequada.

Assim, com supedâneo na narrativa da Recorrente, desde as respostas aos termos de intimação fiscal (fls. 34 a 60), até a apresentação da impugnação (fls. 236 a 267) e do Recurso Voluntário que ora se analisa, a própria reconhece que realiza o segundo tipo de contrato de agenciamento de mão-de-obra temporária. Abaixo pequeno trecho do Recurso da Contribuinte:

Contudo, cabe destacar, uma vez mais, que a Recorrente tem por objeto a atividade de recrutamento, seleção, orientação e colocação de mão-de-obra temporária, na forma do disposto na Lei nº 6.019/74, bem como permanente, especializada ou não, nas áreas administrativa, técnica e operacional, nos termos do disposto no item 4, do seu contrato social.

Da mesma forma, os contratos “*de prestação de serviços de mão-de-obra temporária*” entre ela e as tomadoras de serviços (fls. 40 a 55 e fl. 779 a 852) não deixam dúvidas quanto à modalidade de prestação de serviço escolhida. Para aclarar a questão, destaco alguns itens de referidos contratos(fls. 40 a 55):

1. O presente contrato tem por objeto a prestação, pela CONTRATADA à CONTRATANTE, de serviços temporários para atender a necessidade transitória de substituição de seu pessoal regular e/ou permanente a acréscimo extraordinário de serviços, de acordo com a Lei 6.019/74 ligados a administração e operacionalização dos serviços da CONTRATANTE, incluindo, a distribuição, a logística, o atendimento a clientes, o telemarketing e qualquer outro serviço ligado a atividade meio da CONTRATANTE.

(..)

3. A remuneração do fornecimento de mão- de- obra temporária corresponderá ao valor de R\$ 38,00 ( Trinta e oito reais mensal ), pelo recrutamento, seleção e administração da folha de pagamento de cada trabalhador temporário contratado.

Parágrafo Primeiro: Os salários, horas extras, adicionais, PCMSO e outros, bem como os encargos sociais (35,8%) e os tributos e taxas (PIS, COFINS, I. Renda, ISS e CPMF) serão repassados à CONTRATANTE pelo seu valor real.

(..)

4. **Vale Transporte:** Será repassado à CONTRATANTE com incidência de encargos de 5,65% (Cinco vírgula sessenta e cinco por cento) + CPMF. A parcela de responsabilidade do empregado será devolvida a CONTRATANTE quando ocorrer a retenção;

5. **Vale Refeição:** o valor total fornecido pela CONTRATADA a seus trabalhadores temporários que prestam serviços à CONTRATANTE, será repassado pela primeira à segunda, com incidência de Encargos de 5,65% (Cinco vírgula sessenta e cinco por cento) + CPMF. A parcela de responsabilidade do empregado será devolvida a CONTRATANTE quando ocorrer à retenção;

6. O pagamento do trabalhador temporário será efetuado pela CONTRATADA, no penúltimo dia útil da quinzena e no penúltimo dia útil de cada mês (32% e 68%), mediante apontamentos realizados pela CONTRATANTE, sendo que a remuneração devida ao temporário será de responsabilidade da CONTRATADA.

(..)

12. A CONTRATADA deverá preservar a CONTRATANTE a margem de todas e quaisquer reivindicações, queixas e representações de quaisquer natureza, por parte de seu pessoal utilizado na execução dos serviços ora contratados.

13. A CONTRATANTE fica isenta de qualquer responsabilidade pelo não cumprimento por parte da CONTRATADA, das condições, cláusulas e obrigações ajustadas em convenções ou dissídio coletivo de trabalho da categoria profissional dos empregados da mesma , sendo que qualquer alteração deverá ser notificada e aprovada, por escrito, junto a CONTRATANTE.

14. Para os serviços deste contrato, a CONTRATADA atuará autonomamente assumindo todas as responsabilidades e despesas no recrutamento, seleção e contratação de quaisquer funcionários para a execução dos serviços, onde quer que estejam trabalhando, os quais serão seus empregados ou prepostos exclusivos, não existindo qualquer vínculo entre os mesmos e a CONTRATANTE.

(...)

16. Serão de responsabilidade da CONTRATADA todos os tributos e encargos sociais, fiscais e trabalhistas que decorram dos serviços ora contratados, bem como o seguro contra riscos de acidentes de trabalho, ficando claro, desde logo, que será de sua exclusiva responsabilidade qualquer estratégia de planejamento tributário por ela, CONTRATADA, adotado, eximindo a CONTRATANTE de quaisquer eventuais ônus decorrentes.

(...)

19. A cobrança dos serviços será feita mediante apresentação de notas fiscais, faturas/duplicatas correspondentes, acompanhada de planilha demonstrativa dos custos, devendo ser paga pela CONTRATANTE, em qualquer hipótese, no prazo máximo de 5 dias úteis contados da data da entrega das mesmas.

(...)

24. A forma de pagamento dos serviços contratados será mediante depósito em conta corrente, conforme informações bancárias a serem fornecidas previamente pela CONTRATADA à CONTRATANTE.

(grifou-se)

Vê-se que a Recorrente é empresa que presta serviços de fornecimento de mão-de-obra temporária, seguindo o regime jurídico da Lei nº 6.019/74, cuja atividade é colocar à disposição de outra empresas, temporariamente, trabalhadores qualificados, que são por ela remunerados e assistidos. Nessa modalidade, não há qualquer contrato de trabalho firmado entre o trabalhador temporário e a tomadora do serviço; o vínculo empregatício se dá entre a empresa que fornece a prestação do serviço e o trabalhador.

Ora, se os trabalhadores temporários são funcionários da Recorrente, o valor do serviço prestado não está adstrito ao percentual de comissão, englobando os valores referentes ao pagamento de salários, encargos sociais, vale transporte, vale refeição, etc., que constituem custo do serviço oferecido às tomadoras.

Nesse passo, transcrevo abaixo pequeno trecho da decisão ora recorrida, que adoto, com lastro no art. 57, § 3º, do RICARF, como razões de decidir:

“(...) Considerando-se a previsão legal acima, vê-se que a autuada caracteriza-se como empresa de trabalho temporário, cuja atividade é colocar à disposição de outras empresas (tomadoras), temporariamente, trabalhadores qualificados, os quais são remunerados e assistidos pela primeira. A Lei prevê, em decorrência, que sejam firmados dois contratos: o primeiro entre a empresa de trabalho temporário (autuada) e cada um dos assalariados colocados à disposição da empresa

**tomadora; o segundo entre a empresa de trabalho temporário e a empresa tomadora.** Não há, portanto, vínculo empregatício entre os assalariados e a empresa tomadora. Tanto é assim que a norma prevê que a responsabilidade pelo recolhimento das contribuições previdenciárias recaia sobre a empresa de trabalho temporário, estando esta, inclusive, sujeita à verificação pela Fiscalização do Trabalho.

Os contratos firmados pela autuada e suas clientes baseiam-se nas previsões legais acima. Neles é estabelecida a remuneração devida pela empresa tomadora à empresa de trabalho temporário, em retribuição ao fornecimento da mão-de-obra temporária (recrutamento, seleção e administração da folha de pagamento). **O pagamento de salários, encargos sociais, vale transporte, vale refeição etc. é de responsabilidade da empresa de trabalho temporário, que informa os respectivos valores à empresa tomadora, a qual efetua o pagamento de tais valores à primeira.** Os assalariados são empregados ou prepostos exclusivos da empresa de trabalho temporário, não havendo qualquer vínculo entre aqueles e a empresa tomadora. A empresa tomadora efetua os pagamentos correspondentes por meio de depósito bancário, conforme notas fiscais fornecidas pela empresa de trabalho temporário.

Neste ponto, destaque-se que a própria autuada informa em sua impugnação que emitia notas fiscais correspondentes aos contratos firmados conforme acima, nas quais eram incluídos os valores da comissão e também dos reembolsos, pagos pela empresa tomadora.

Considerando todas as informações acima, **conclui-se que o preço pelo serviço prestado pela empresa de trabalho temporário corresponde à remuneração específica pelo serviço de treinamento e disponibilização de mão-de-obra, acrescido de todos os demais valores devidos ao empregado temporário,** razão pela qual a soma destes valores consta na nota fiscal emitida pela autuada e fornecida à empresa contratante.

(...)".

(grifou-se)

Assim, fica evidente que o objeto social da Recorrente é a prestação dos serviços de fornecimento de mão-de-obra temporária, mas não na qualidade de mera intermediária entre o contratante da mão-de-obra e o terceiro que é colocado no mercado de trabalho, mas sim como prestadora do próprio serviço, utilizando de empregados a ela vinculados mediante contrato de trabalho.

Igualmente, as importâncias reputadas como repasses referentes ao pagamento de salários, benefícios sociais, vale transporte, assistência médica e outros encargos aos trabalhadores temporários não correspondem a meros ingressos, mas sim receitas, já que compõe o custo do serviço prestado, e, portanto, inserem-se no patrimônio da Recorrente.

Portanto, improcedentes as alegações da Recorrente.

#### **(ii) Da base de cálculo da COFINS não cumulativa**

Ratifica-se que a autuação deu origem à cobrança da COFINS – cumulativa referente à competência de dezembro de 2003, que não foi objeto de impugnação, e da COFINS – não cumulativa referente ao 1º, 2º, 3º e 4º trimestres de 2005, esta objeto do litígio.

Quanto à base de cálculo da COFINS/não cumulativa o art. 1º, da Lei nº 10.833/03, assim a determina, *literis*:

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.

(grifou-se)

Portanto, constitui base tributável pela COFINS/não cumulativa a totalidade das receitas percebidas pela pessoa jurídica, independente de sua denominação ou classificação contábil, compreendendo a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas por ela.

Neste passo, sem entrar no mérito de outras quantias que poderiam ou não compor a base de cálculo da COFINS, não restam duvidas de que os valores percebidos com a atividade de prestação de serviços efetuados pela pessoa jurídica compõe a base econômica tributável.

No caso do contrato de agenciamento de mão-de-obra temporária, há de se verificar qual a prestação de serviços foi efetivada, se mera intermediação ou efetiva prestação de serviços de fornecimento de mão-de-obra temporária.

Se mera intermediação, para efeitos da tributação da COFINS, o valor da base de cálculo será a receita decorrente das comissões recebidas pela prestadora, sendo certo que quaisquer valores atinentes a salários e benefícios ao trabalhados serão dela excluídas.

Contudo, se comprovado o efetivo fornecimento da mão-de-obra temporária, o valor do serviço oferecido será composto não só das quantias atinentes às taxas de comissionamento (agenciamento) como também de todos os consectários dela decorrentes, como, por exemplo, os salários e encargos sociais dos trabalhadores, inclusive vale refeição, vale transporte e despesas com assistência médica.

A Recorrente, como já analisado, se encontra na segunda modalidade, e, portanto, correta a autuação e a decisão da DRJ, que concluíram que os valores tributados no lançamento em questão constituem receita bruta da Recorrente, decorrente da atividade de prestação de serviços de fornecimento de mão-de-obra temporária, o que engloba valores pagos, ainda que sob a rubrica de reembolsos, de vale refeição, vale transporte, assistência à saúde, entre outras despesas vinculadas à manutenção do trabalhador contratado pela prestadora.

Desta forma, os valores gastos pela Recorrente para efetivar seu objeto social – disponibilização de trabalhadores temporários qualificados a outras empresas – não podem ser excluídos da base de cálculo da COFINS, já que são custos inerentes à prestação do serviço e, portanto, compõe a receita tributável.

Ademais, ainda que os contratos de prestação de serviços prevejam que valores relativos aos salários, encargos sociais, plano de saúde, vale refeição, vale transporte, entre outras despesas atinentes ao pagamento do empregado da prestadora, devam ser reembolsados

pela tomadora, é importante dizer que relações entre particulares não se prestam a alterar as regras tributárias de incidência do tributo. Igualmente, a inclusão desses valores em notas de débito não alteram a sua natureza de receitas e, portanto, não os exclui da tributação.

Portanto, correta a decisão recorrida que manteve o lançamento.

#### **4. Dispositivo**

Ante o exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Renata da Silveira Bilhim