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

Processo nº	13971.002313/2004-07
Recurso nº	234.441 Voluntário
Acórdão nº	**3402-00.796 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	30 de setembro de 2010
Matéria	PIS. AUTO DE INFRAÇÃO.
Recorrente	ARBETEIN ASSESSORIA EM RECURSOS HUMANOS LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2003

BASE DE CÁLCULO. EMPRESAS DE LOCAÇÃO DE TRABALHO TEMPORÁRIO.

Constitui receita da prestação do serviço de locação de mão-de-obra, integralmente tributado pelo PIS, 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 não mais são do que custos da empresa locadora.

BASE DE CÁLCULO. ALARGAMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE.

A base de cálculo da contribuição para o PIS é o faturamento e, em virtude de inconstitucionalidade declarada em decisão plenária definitiva do STF, devem ser excluídas da base de cálculo as outras receitas tributadas com base no dispositivo legal declarado inconstitucional.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2003

JUROS MORATÓRIOS. SELIC. SÚMULA Nº 3.

É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liqüidação e Custódia - Selic para títulos federais.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência tributária relativa aos fatos geradores anteriores a dezembro de 1999 e excluir da base de cálculo os valores referentes a "outras

Documento de 17 página(s) confirmado digitalmente. Pode ser consultado no endereço https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx pelo código de localização EP12.0220.08455.TOJL. Consulte a página de autenticação no final deste documento.
Documento nato-digital

receitas" discriminadas nos demonstrativos de composição da base de cálculo. Vencido o Conselheiro Paulo Sérgio Celani (Suplente).

Leonardo Siade Manzan – Vice-Presidente no exercício da Presidência

Sílvia de Brito Oliveira - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Raquel Motta Brandão Minatel (Suplente), Sílvia de Brito Oliveira, Fernando Luiz, Paulo Sérgio Celani (Suplente) e Leonardo Siade Manzan.

Relatório

Contra a pessoa jurídica qualificada nestes autos foi lavrado auto de infração para formalizar a exigência de crédito tributário relativo à contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) decorrente dos fatos geradores ocorridos no período de janeiro de 1999 a dezembro de 2003, com os juros moratórios e a multa aplicável nos lançamentos de ofício.

O lançamento, com ciência à contribuinte em 22 de dezembro de 2004, foi efetuado em virtude de a fiscalização ter constatado diferenças entre os valores declarados nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e os apurados à vista dos livros de apuração do Imposto sobre Serviços (ISS) e da escrituração contábil.

Na descrição dos fatos e enquadramento legal do auto de infração, foram relacionadas duas irregularidades: no item 001, que compreeende o período de janeiro de 2001 a dezembro de 2002, consta "*valor apurado em função do arbitramento do lucro operado nos anos de 2001 e 2002, considerando a ausência de escrituração contábil, conforme detalhado no TERMO DE VERIFICAÇÃO DA AÇÃO FISCAL*" e, no item 002, que trata do período de janeiro de 1999 a dezembro de 2003, consta que "*foram constatadas divergências entre os valores declarados e os valores escriturados, conforme detalhado no TERMO DE VERIFICAÇÃO DA AÇÃO FISCAL*".

A exigência tributária foi impugnada e a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis-SC (DRJ/FLN) julgou o lançamento procedente, nos termos do Acórdão constante das fls. 638 a 660, ensejando a interposição do recurso voluntário das fls. 665 a 700, para alegar, em preliminar, a decadência do direito de constituir o crédito tributário em relação aos períodos de apuração anteriores a dezembro de 1999, tendo em vista a fluência do prazo qüinqüenal previsto no art. 150, § 4º, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN).

Alegou-se ainda, em preliminar, a nulidade da decisão recorrida, por cerceamento do direito de defesa, pois furtou-se o dever de apreciar todas as razões da manifestação de inconformidade, por entender que não lhe compete decidir acerca da

Documento de 17 página(s) confirmado digitalmente. Pode ser consultado no endereço https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx pelo código de localização EP12.0220.08455.TOJL. Consulte a página de autenticação no final deste documento.
Documento nato-digital

inconstitucionalidade ou ilegalidade da exigência tributária, e indeferiu o pedido de produção de provas.

A recorrente suscitou também a nulidade do lançamento, por vício de forma, visto que foi extrapolado o prazo de 60 dias previsto no art. 7º, § 2º, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e a Portaria SRF nº 3.007, de 2001, não poderia contrariar esse dispositivo, sob pena de ferir o princípio da hierarquia das normas.

No mérito, alegou-se, em síntese, que a empresa de trabalho temporário é mera intermediadora entre a empresa tomadora e o trabalhador temporário e os valores referentes aos salários e encargos sociais dos trabalhadores são repassados pelas empresas tomadoras e não constituem receita da empresa de trabalho temporário, pois são entradas pertencentes a terceiros, que apenas transitam momentaneamente pela contabilidade da empresa, sem qualquer efeito patrimonial.

A recorrente aduziu ainda que é necessário excluir da base de cálculo do PIS os valores que não configuram receitas de vendas de mercadorias ou de prestação de serviços, em virtude de o próprio Conselho de Contribuintes vir acatando a decisão do Pleno do Supremo Tribunal Federal (STF) sobre a incostitucionalidade do alargamento da base de cálculo do PIS promovida pelo art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718, de 1998.

Por fim, alegou-se a impossibilidade de utilização da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic) no cálculo dos juros moratórios, no âmbito tributário, e solicitou-se o provimento do recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheira Sílvia de Brito Oliveira, Relatora

O recurso é tempestivo e seu julgamento está inserto na esfera de competência da Terceira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), devendo, pois, ser conhecido.

Inicialmente, sobre a decadência do direito de formalização da exigência, cumpre lembrar que, na sessão plenária de 12 de junho de 2008, o Supremo Tribunal Federal (STF) aprovou a Súmula Vinculante nº 8, com o seguinte enunciado:

> *São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.*

Por conseguinte, uma vez que a publicação do enunciado vinculante por meio da imprensa oficial deflagra a sua imediata eficácia, notadamente para a Administração Pública, impõe-se que se afaste a aplicação dos dispositivos legais declarados inconstitucionais e se aplique ao caso, por tratar-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, o art. 150,

Documento de 17 página(s) confirmado digitalmente. Pode ser consultado no endereço https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx pelo código de localização EP12.0220.08455.TOJL. Consulte a página de autenticação no final deste documento.
Documento nato-digital

§ 4º do CTN, que estabelece prazo qüinqüenal, contado a partir da ocorrência do fato gerador, para a Fazenda Pública formalizar a exigência tributária.

Em face disso, há que se reconhecer extinto, na forma do art. 156, inc. V, do CTN, o crédito tributário decorrente dos fatos geradores anteriores a dezembro de 1999, tendo em vista que o lançamento se aperfeiçoou com a ciência à contribuinte em 22 de dezembro de 2004.

Quanto à alegada nulidade da decisão recorrida, entendo que não configura cerceamento do direito de defesa o simples fato de o colegiado de piso não ter examinado as argüições relativas à inconstitucionalidade de leis ou de atos normativos, pois, com efeito, o julgador administrativo é plenamente vinculado às leis, que presumem-se constitucionais, e não podem afastar sua aplicação enquanto elas não forem subtraídas do mundo jurídico, por resolução do Senado Federal ou por terem sido declaradas inconstitucionais, em Ação direta de Inconstitucionalidade, pelo STF.

No que se refere à produção de provas, ela deve ser feita em conformidade com o rito processual previsto no Decreto nº 70.235, de 1972, e não consta dos autos que o colegiado de piso tenha indeferido pedido de produção de provas com contrariedade a esse Decreto.

A recorrente alegou também a nulidade do auto de infração, em virtude de o prazo de validade do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) ter extrapolado o prazo previsto no art. 7º, § 2º, do Decreto nº 70.235, de 1972. Nesse ponto, registre-se que há clara dissociação entre esses dois prazos, pois os sessenta dias previstos no precitado Decreto referem-se à possibilidade de reaquisição da espontaneidade pelo sujeito, que nenhuma relação guarda com o prazo de validade do MPF.

Note-se que o sujeito passivo pode, inclusive, readquirir a espontaneidade mesmo durante a vigência do prazo de validade do MPF, não havendo, pois, nenhuma relação entre o prazo de validade do MPF e o prazo de validade dos atos de ofício que excluem a expontaneidade do sujeito passivo.

Destarte, não vislumbro vício de nulidade no lançamento em exame.

Quanto ao mérito, registre-se que a Lei nº 6.019, de 1974, e o Decreto nº 73.841, de 1974, tratam e regulamentam a atividade de trabalho temporário, que é aquele prestado por pessoa física a uma empresa, para atender necessidade transitória de substituição de pessoal regular e permanente ou a acréscimo extraordinário de serviços, conforme definição do art. 1º do mencionado Decreto.

Note-se, portanto, que o trabalho temporário é prestado pelo trabalhador à empresa contratante; contudo, a própria Lei nº 6.019, de 1974, e o respectivo Decreto regulamentador prevêem a possibilidade de empresas de trabalho temporário e, nesse caso, sua finalidade é por à disposição de outras empresas, por tempo determinado, pessoal especializado no trabalho de que essas outras empresas necessitam.

Assim, no caso de empresas de trabalho temporário, que é o caso da recorrente, o que se tem é a prestação de um outro serviço, que é ter trabalhadores à disposição das empresas que deles necessitarem. Nesse ponto, por bem esclarecer a questão, reproduzo trecho do voto do Ilustre Conselheiro Júlio César Alves Ramos, proferido no julgamento do recurso voluntário nº 129.849, na sessão de 08 de novembro de 2006:

(...)

Documento de 17 página(s) confirmado digitalmente. Pode ser consultado no endereço https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx pelo código de localização EP12.0220.08455.TOJL. Consulte a página de autenticação no final deste documento.
Documento nato-digital

Portanto, o trabalho temporário, em si, é prestado pela pessoa – o trabalhador – à firma contratante. Se ela diretamente o contratasse, não haveria maiores discussões. Ocorre que a Lei nº 6.019 e o decreto que a regulamenta prevêem a figura da empresa de trabalho temporário, definida no art. 2º do decreto:

2º - A empresa de trabalho temporário tem por finalidade colocar pessoal especializado, por tempo determinado, à disposição de outras empresas que dele necessite. (sic).

Assim, a atividade que esta entidade executa nada tem a ver com o trabalho temporário em si. Ela presta um novo serviço, que é colocar o trabalhador à disposição da empresa que dele necessita. Contribui esta atividade com o mister da cliente, que, não tendo que, ela própria, selecionar, treinar e contratar o trabalhador, tem sua atividade sobremodo facilitada. E é exatamente por isso que aceita pagar à outra por este serviço.

Podemos visualizar, portanto, duas prestações de serviço: primeiro, há o serviço prestado, de forma pessoal, pelo trabalhador à empresa cliente; segundo, há o serviço prestado pela empresa de trabalho temporário (EPT) àquela. Este consiste na seleção, treinamento e contratação do pessoal.

No período coberto pela autuação a COFINS era devida sobre a receita da prestação de serviços de pessoas jurídicas. O cerne da discussão é qual a receita de prestação de serviços da EPT. Para facilitar o entendimento, talvez seja útil especular o que fará a contratante com o trabalho que lhe foi disponibilizado. Admitamos, para começar, que ela o utilize para produzir alguma mercadoria de cuja venda obtenha uma receita. Esta será integralmente tributada pela COFINS, independentemente de quem pague os custos da mão-de-obra, que não serão deduzidos em qualquer hipótese. Se, ao invés destes custos, ela recorrer a uma EPT, a esta caberão tais custos, e àquela os custos pelo serviço de seleção, treinamento e colocação prestado pela EPT. Certamente que estes últimos serão maiores, pois deverão incluir uma parcela ***de lucro*** *da EPT.*

A contratação da EPT, por conseguinte, transfere os custos da mão-de-obra, necessários em qualquer caso, para outra empresa que não a tomadora do serviço. A contratante, por seu turno, arcará com o custo decorrente da contratação da EPT; custo para aquela, receita para esta.

É certo que incluí-los também na tributação da EPT constitui uma "tributação cumulativa", na medida em que já estarão embutidos no preço cobrado pela tomadora pelos seus bens. Não é menos certo, todavia, que é isto exatamente que constitui a natureza mesma da COFINS até o advento da sistemática da não-cumulatividade.

E não se alegue que não são custos da EPT porque os trabalhadores estão cedidos, não prestando a ela os serviços. O contrato celebrado com os trabalhadores dá à EPT o direito de servir-se do seu trabalho como melhor lhe aprouver: aprouve-

Documento de 17 página(s) confirmado digitalmente. Pode ser consultado no endereço https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx pelo código de localização EP12.0220.08455.TOJL. Consulte a página de autenticação no final deste documento.
Documento nato-digital

lhe cedê-los onerosamente a terceiros. Assim, a possibilidade de apropriação dos resultados econômicos do trabalho, que caracteriza a natureza do trabalho assalariado nas economias capitalistas, consuma-se, para a EPT, com a cessão dele, da qual extrai a receita que a remunera.

A natureza de custos resulta da obrigatoriedade de registrar os trabalhadores em seu nome, assumindo, ademais, todas as obrigações trabalhistas disto decorrentes, consoante expressa disposição da Lei (arts. 4° e 11 da Lei 6.019/74 e 8° e 17 a 20 do Decreto 73.891). É ela que terá de pagar aos trabalhadores, e é por causa dessa obrigação assumida que adquire o direito de cedê-los e cobrar por isso.

A conclusão não muda se o trabalho temporário contratado for aplicado "improdutivamente", isto é, em alguma função não geradora de mercadoria. Neste caso, não haveria receita dele diretamente decorrente para tributar na contratante; com muito mais razão ainda, deva ser ela tributada na EPT.

(...)

Destarte, a sistemática pretendida pela empresa, como tantas outras que têm chegado a esta Casa, nada mais implica do que pretender tributar pela COFINS apenas o lucro bruto de uma dada atividade – receita menos custo.

(...)

Relativamente à inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo do PIS, entendo estar-se diante de hipótese prevista no art. 62, parágrafo único, inc. I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, que prescreve:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

(...)

De acordo com os demonstrativos de composição da base de cálculo, às fls. 545 e 551, parte da receita tributada nestes autos refere-se ao alargamento da base imponível da contribuição para o PIS, promovida pelo art. 3°, § 1° da Lei nº 9.718, de 1998. Cumpre então registrar que o Supremo Tribunal Federal (STF), nos autos do Recurso Extraordinário nº 390.840-MG, declarou a inconstitucionalidade do § 1° do art. 3° da supramencionada lei, tendo o Acórdão correspondente transitado em julgado em 5 de setembro de 2006.

Ora, a disposição regimental acima transcrita emana do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, que, a meu ver, no parágrafo único do seu art. 4°, trata de situação excepcional ao **caput** do artigo, pois, não mantendo o Carf subordinação hierárquica ao Secretário da Receita Federal, tampouco ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional, seria

Documento de 17 página(s) confirmado digitalmente. Pode ser consultado no endereço https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx pelo código de localização EP12.0220.08455.TOJL. Consulte a página de autenticação no final deste documento.
Documento nato-digital

esdrúxulo supor que a atuação desses órgãos julgadores estivesse vinculada a determinações emanadas dessas autoridades. Nesse ponto, frise-se que o próprio **caput** do artigo em comento limita a abrangência dessas determinações ao âmbito das respectivas competências, referindo-se, com isso, não só à segregação das competências do Secretário da Receita Federal e do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, mas também à delimitada esfera de atuação de cada um, que, a todas as luzes, nesse particular, não alcança os órgãos julgadores da segunda instância administrativa.

Destarte o Decreto em tela, ao dispor sobre os procedimentos a serem observados pela Administração Pública Federal em virtude de decisões judiciais, expressamente impôs aos órgãos julgadores da administração fazendária o dever de afastar dispositivo declarado inconstitucional e, se tal dever não era cumprido até a publicação do novo Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, é porque anterior disposição regimental, materializada no art. 22A introduzido pela Portaria MF nº 103, de 23 de abril de 2002, no regimento Interno aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, vedava expressamente o afastamento de dispositivo legal em virtude de inconstitucionalidade, na hipótese de que aqui se cuida.

Assim, a alteração da norma regimental, desde a Portaria Mf nº 147, de 25 de junho de 2007, evidencia a mudança de entendimento sobre a matéria do Sr. Ministro da Fazenda e, nesse ponto, não se pode olvidar a subordinação direta dos Conselhos de Contribuintes a esse Ministro de Estado.

Note-se, pois, que o art. 4º do Decreto nº 2.346, de 1997, cuidou de atribuir competência a dirigentes da administração fazendária para determinar, no âmbito de suas atribuições, que não se prossigam com exigências tributárias fundamentadas em dispositivos declarados inconstitucionais e, em seu parágrafo único, tratou das exigências já constituídas e na fase litigiosa do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário para deferir aos julgadores administrativos a competência para, na apreciação da lide, afastar os referidos dispositivo, conforme a seguir transcrito:

> *Art. 4º Ficam o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que:*
>
> *I - não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados;*
>
> *II - não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União;*
>
> *III - sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;*
>
> *IV - sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal.*
>
> *Parágrafo único. Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a*

Documento de 17 página(s) confirmado digitalmente. Pode ser consultado no endereço https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx pelo código de localização EP12.0220.08455.TOJL. Consulte a página de autenticação no final deste documento.
Documento nato-digital

aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Assim sendo, as "outras receitas"que não configuram faturamento foram tributadas pelo PIS com supedâneo no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718, de 1998, que foi declarado inconstitucional em decisão plenária definitiva do STF, estando, portanto, configurada a hipótese do art. 62, parágrafo único, inc. I, do já citado Regimento Interno do Carf, que, combinado com o disposto no art. 4º, parágrafo único, do Decreto nº 2.346, de 1997, impõe o cancelamento da exigência tributária sobre essas receitas.

Quanto à alegada inaplicabilidade da taxa Selic no cálculo dos juros moratórios, note-se que essa questão foi objeto da Súmula nº 3, aprovada na sessão plenária de 18 de setembro de 2007, de aplicação obrigatória por este colegiado, por força do art. 72, § 4º, do Regimento Interno do Carf aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009.

Referida Súmula possui o seguinte teor:

É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liqüidação e Custódia – Selic para títulos federais.

Diante do exposto, voto pelo provimento parcial do recurso para cancelar a exigência tributária relativa aos fatos geradores anteriores a dezembro de 1999 e excluir da base de cálculo os valores referentes a "outras receitas" discriminadas nos demonstrativos de composição da base de cálculo.

É como voto.

Sílvia de Brito Oliveira

Documento de 17 página(s) confirmado digitalmente. Pode ser consultado no endereço https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx pelo código de localização EP12.0220.08455.TOJL. Consulte a página de autenticação no final deste documento.
Documento nato-digital