



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19515.720718/2013-77  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1301-005.584 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 18 de agosto de 2021  
**Recorrente** EVENTUAL SERVIÇOS DE FORNECIMENTO DE MÃO DE OBRA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2009

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. FORNECIMENTO DE MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA. RECEITA BRUTA. VALOR TOTAL DA NOTA FISCAL.

A receita bruta da pessoa jurídica que fornece mão de obra temporária contratada por ela corresponde ao valor total faturado a seus tomadores de serviços.

AUTOS REFLEXOS.

A ocorrência de eventos que representam ao mesmo tempo fato gerador de vários tributos implica na obrigatoriedade de constituição dos respectivos créditos tributários, sendo que o julgamento que reconhece a ocorrência desses eventos repercute em todos os lançamentos a eles vinculados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Bianca Felicia Rothschild - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, José Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Bianca Felícia Rothschild, Rafael Taranto Malheiro, Lucas Esteves Borges, Marcelo Jose Luz de Macedo e Heitor de Souza Lima Junior (Presidente).

## Relatório

Inicialmente, adota-se parte do relatório da decisão recorrida, o qual bem retrata os fatos ocorridos e os fundamentos adotados até então:

Trata-se de correção de inexatidão material verificada no demonstrativo de cálculo que integra o acórdão n.º 16-054.967, de 05/02/2014, a ser realizado por novo acórdão, conforme determina o § 1º da Portaria MF n.º 341, de 12/07/2011, que disciplina a constituição das Turmas e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

A presente ação fiscal versa sobre lançamentos do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) no valor de R\$ 1.389.873,38 (fls. 232/247), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no valor de R\$ 520.720,06 (fls. 248/259); da Contribuição para o Programa de Integração Social (Pis), no valor de R\$ 265,00 (fls. 267/273); e, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), no valor de R\$ 481.176,80 (fls. 260/266), incluídos neste valor a multa de ofício e os juros de mora devidos até abril/2013.

Os enquadramentos legais dos tributos exigidos, das penalidades e dos juros moratórios encontram-se apontados nos respectivos campos de preenchimento dos autos de infração de fls. 779/847 e são os seguintes:

IRPJ	
Infração	001 – OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE RECEITA BRUTA MENSAL NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL
Enquadramento legal	Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2009: art. 3º da Lei nº 9.249/95. Arts. 518, 519 e 528 do RIR/99

CSLL	
Infração	001 – OMISSÃO DE RECEITA FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOBRE RECEITAS DA ATIVIDADE OMITIDAS
Enquadramento legal	Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2009:

Cofins	
Infração	0001 INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À COFINS
Enquadramento legal	Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 30/04/2009: Art. 8º da Lei nº 9.718/1998 Art. 1º da Lei Complementar nº 70/91; art. 2º da Lei nº 9.718/98

Contribuição para o PIS/Pasep	
Infração	0001 INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
Enquadramento legal	Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 30/04/2009: Arts. 1º da Lei Complementar nº 770 Arts. 2º, inciso I e 9º da Lei nº 9.715/98 Arts. 2º da Lei nº 9.718/98 Art. 8º, inciso I, da Lei nº 9.715/98

A multa de ofício foi fixada em 150% do valor do tributo exigido, com suporte no Art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07 e, os juros de mora, com fundamento no Art. 61, § 3º, da lei nº 9.430/96.

As exigências fiscais vêm consubstanciadas nos autos de infração de fls. 232/273, bem como no Termo de Verificação Fiscal de fls. 168/173, em que a auditora-fiscal designada a proceder à fiscalização relata que a contribuinte teria deixado de informar na Dipj, Dacon e Dctf a totalidade das receitas auferidas, excluindo a parcela paga a ela a título de salários e benefícios dos empregados, cuja mão de obra é intermediada por ela, pois a considerou como simples reembolso, ao invés de receita.

Notificada da autuação em 03/04/2013 (fls. 173), a contribuinte apresentou impugnação ao feito fiscal em 30.04.2013 (fls. 279/351), alegando, em síntese, o quanto se segue:

(i) A impugnante dedica-se à prestação de serviços de intermediação de mão de obra temporária a terceiros, atividade remunerada mediante comissão;

(ii) Sustenta que a receita bruta da impugnante é apenas o valor equivalente à comissão constante das notas fiscais, uma vez que a outra parcela seria o valor repassado pelas empresas tomadoras de serviços, relativo aos salários, benefícios e encargos sociais e trabalhistas dos trabalhadores, sendo que apenas transitam por suas contas, sendo imediatamente repassados a seus titulares, isto é, trabalhadores temporários e governo;

(iii) Assim, o valor a ser considerado para fins de incidência do IRPJ e da CSLL, no caso da impugnante, é tão somente o percentual de 32% (trinta e dois por cento) do valor das comissões que recebe pelos serviços de fornecimento de mão de obra, e, no caso do PIS/Pasep e Cofins, tão somente a totalidade dessas comissões, sendo que o restante constitui-se em meras entradas, não se enquadrando no conceito de receita;

(iv) Como se pode observar dos valores consignados nas notas fiscais anexas, emitidas no ano calendário de 2009 (objeto da autuação), o valor da efetiva receita bruta da impugnante ("SERVIÇOS PRESTADOS") representa parcela consideravelmente inferior ao valor dos salários e encargos repassados pelo tomador dos serviços, restando evidente o efeito de confisco e violação aos princípios da capacidade contributiva, já que abrangem quantias que não pertencem à impugnante;

(v) A recorrente figura de fato, como empregadora dos trabalhadores temporários por uma imposição legal, já que os trabalhadores recrutados somente comparecem ao estabelecimento da recorrente quando são contratados (celebração contrato de trabalho) e quando há a rescisão desse contrato, tratando-se de uma ficção jurídica criada pela lei 6.019/74, já que todos os elementos do contrato de trabalho são verificáveis apenas na sede dos clientes da recorrente, os tomadores de serviço, a quem os trabalhadores temporários estão subordinados e de quem dependem economicamente de fato.

(vi) Esses trabalhadores não recebem ordens da recorrente, nem é dos cofres da mesma que saem os recursos para pagamento de seus salários e encargos, sendo que, em demandas trabalhistas, os tomadores de serviços também são responsabilizados;

(vii) Também reforça a tese da impugnante o conceito de renda inculcado na Constituição e no CTN, bem como é oportuno salientar que já obteve decisão judicial, cópia em anexo, para que somente sejam tributados, no âmbito do ISS, os valores recebidos a título de "serviços prestados", não integrando a base de cálculo do imposto os valores repassados pelos tomadores de serviços a título de salários e encargos;

(viii) Ressalte-se que a 7ª Região Fiscal da Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF, em solução de consulta n.º 198/98, também ofertou entendimento semelhante;

(ix) Conquanto os valores dos salários, benefícios e encargos dos trabalhadores, cuja mão de obra intermedeia para seus clientes (tomadores dos serviços), não integrem sua receita, discriminou-os em suas notas fiscais do respectivo período (doc. anexo), como simples reembolso, que é a efetiva natureza de tais valores na atividade da impugnante, bem como assim os lançou em sua contabilidade, como reconheceu a fiscalização tributária, motivo pelo qual não há que se falar em sonegação tributária por parte da impugnante, devendo a multa de 150% sobre o valor do tributo cobrado ser afastada;

Requer a contribuinte o acolhimento da impugnação a fim de que seja reconhecida a improcedência da autuação efetuada, devendo ser restituídos os créditos de tributos (tributos a recuperar) indevidamente compensados pela fiscalização tributária com os débitos apurados. Subsidiariamente, pede as reduções e expurgos indevidos da cobrança empreendida na forma apontada em impugnação. Por fim, requer seja intimada na pessoa de seus procuradores, conforme endereço apontado no instrumento impugnatório.

A decisão da autoridade de primeira instância julgou **procedente em parte** a defesa da contribuinte, cuja ementa encontra-se abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. FORNECIMENTO DE MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA. RECEITA BRUTA. VALOR TOTAL DA NOTA FISCAL.

A receita bruta da pessoa jurídica que fornece mão de obra temporária contratada por ela corresponde ao valor total faturado a seus tomadores de serviços.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

DECISÃO. INTIMAÇÃO VIA POSTAL. ENDEREÇO. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO.

As decisões proferidas pela Administração Tributária são encaminhadas à ciência do contribuinte, via postal, modalidade de intimação que deve ser endereçada a seu domicílio tributário.

AUTOS REFLEXOS.

A ocorrência de eventos que representam ao mesmo tempo fato gerador de vários tributos implica na obrigatoriedade de constituição dos respectivos créditos tributários, sendo que o julgamento que reconhece a ocorrência desses eventos repercute em todos os lançamentos a eles vinculados.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

**INFRAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO. DUPLICAÇÃO. DOLO. PROVA. INOCORRÊNCIA.**

A constatação de ofício de ato omissivo de receita ou rendimentos caracteriza infração à legislação tributária, independentemente da intenção do agente, sendo suficiente para aplicação de multa ao percentual de 75%, cuja duplicação é vinculada à existência de intenção dolosa do agente, condição subjetiva qualificadora da conduta infracional não evidenciada nos autos.

Cientificado da decisão de primeira instância, o contribuinte apresentou recurso voluntário, repisando os argumentos levantados em manifestação anterior, acrescentando razões para reforma na decisão recorrida.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Bianca Felicia Rothschild, Relatora.

### **Recurso Voluntário**

O recurso voluntário é **TEMPESTIVO** e, uma vez atendidos também às demais condições de admissibilidade, merece, portanto, ser **CONHECIDO**.

### **Fatos**

A presente ação fiscal versa sobre lançamentos do IRPJ, CSLL, Pis e Cofins tendo em vista a verificação da infração de omissão de receitas por parte do contribuinte com aplicação de multa de ofício qualificada (150%).

De acordo com a fiscalização, a contribuinte teria deixado de informar na Dipj, Dacon e Dctf a totalidade das receitas auferidas, excluindo a parcela paga a ela a título de salários e benefícios dos empregados, cuja mão de obra é intermediada por ela, pois a considerou como simples reembolso, ao invés de receita.

A impugnação foi julgada procedente em parte, para reduzir a multa de ofício lançada de 150% para 75% dos tributos devidos.

### **Mérito**

A contribuinte é uma pessoa jurídica que se dedica à empresa de fornecimento e administração de mão de obra temporária a terceiros, ficando sob sua responsabilidade o registro, os salários e os encargos dos trabalhadores contratados e alocados às empresas tomadoras desses serviços.

A contribuinte, no curso do ano calendário de 1996, optou pela apuração do imposto de renda de acordo com o método do lucro presumido, tendo oferecido à tributação parcialmente o valor constante de suas notas fiscais de serviços, uma vez que considerou como receita bruta apenas as rubricas correspondentes a taxas de serviços, contabilizadas na conta “61100 SERVIÇOS PRESTADOS”, excluindo aquelas discriminadas como reembolso de salários e encargos trabalhistas, registradas na conta “17676 – REEMBOLSO DE ENCARGOS/DESPESAS”.

A tese de que os valores faturados a título de salários e encargos, discriminados na nota fiscal sob a rubrica “Reembolso de Despesas”, representariam mero reembolso de despesas de seus clientes e que, desta forma, apenas o valor discriminado nos documentos fiscais a título de “serviços prestados” é que corresponderia a sua receita não pode ser aceita.

A recorrente pretende que sejam excluídas as parcelas relativas aos salários dos empregados cedidos para a prestação de serviços de locação de mão de obra e os respectivos encargos previdenciários, defendendo que a tributação incida apenas sobre a parcela relativa à remuneração pelos serviços prestados.

A recorrente cita alguns precedentes jurisprudenciais que corroborariam sua tese.

Ocorre que esta discussão já foi solucionada pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, na sistemática de recursos repetitivos, ao apreciar o REsp nº 1.141.065/SC, conforme se extrai da sua ementa, verbis:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DESTINADAS AO CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. "FATURAMENTO" E "RECEITA BRUTA". LEIS COMPLEMENTARES 7/70 E 70/91 E LEIS ORDINÁRIAS 9.718/98, 10.637/02 E 10.833/03. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO QUE OBSERVA REGIMES NORMATIVOS DIVERSOS. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO DE LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA (LEI 6.019/74). VALORES DESTINADOS AO PAGAMENTO DE SALÁRIOS E DEMAIS ENCARGOS TRABALHISTAS DOS TRABALHADORES TEMPORÁRIOS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO.

1. A base de cálculo do PIS e da COFINS, independentemente do regime normativo aplicável (Leis Complementares 7/70 e 70/91 ou Leis ordinárias 10.637/2002 e 10.833/2003), 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. Isto porque a Primeira Seção, quando do julgamento do REsp 847.641/RS, perfilhou o entendimento no sentido de que:

"TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DESTINADAS AO CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO." FATURAMENTO E RECEITA BRUTA ". LEI COMPLEMENTAR 70/91 E LEIS 9.718/98, 10.637/02 E 10.833/03. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO QUE OBSERVA REGIMES NORMATIVOS DIVERSOS. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO DE LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA (LEI 6.019/74). VALORES DESTINADOS AO PAGAMENTO DE SALÁRIOS E DEMAIS ENCARGOS TRABALHISTAS DOS TRABALHADORES TEMPORÁRIOS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO.

1. A base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS é o faturamento, hodiernamente compreendido como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, vale dizer: a receita bruta da venda de bens e serviços, nas operações em conta própria ou alheia, e todas as demais receitas auferidas (artigo 1º, caput e § 1º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, editadas sob a égide da Emenda Constitucional nº 20/98).

2. A Carta Magna, em seu artigo 195, originariamente, instituiu contribuições sociais devidas pelos "empregadores" (entre outros sujeitos passivos), incidentes sobre a "folha de salários", o "faturamento" e o "lucro" (inciso I).

3. A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, que sucedeu o FINSOCIAL, é contribuição social que se enquadra no inciso I, do artigo 195, da

Constituição Federal de 1988, incidindo sobre o "faturamento", tendo sido instituída e, inicialmente, regulada pela Lei Complementar 70/91, segundo a qual: (i) a exação era devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, (ii) sendo destinada exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social, e (iii) incidindo sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

4. As contribuições destinadas ao Programa de Integração Social - PIS e ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, por seu turno, foram criadas, respectivamente, pelas Leis Complementares n.º 7/70 e n.º 8/70, tendo sido recepcionadas pela Constituição Federal de 1988 (artigo 239).

5. A Lei Complementar 7/70, ao instituir a contribuição social destinada ao PIS, destinava-a à promoção da integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, definidas como as pessoas jurídicas nos termos da legislação do Imposto de Renda, caracterizando-se como empregado todo aquele assim definido pela Legislação Trabalhista. 6. O Programa de Integração Social - PIS, à luz da LC 7/70, era executado mediante Fundo de Participação, constituído por duas parcelas: (i) a primeira, mediante dedução do Imposto de Renda; e (ii) a segunda, com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento. 7. A Lei n.º 9.718/98 (na qual foi convertida a Medida Provisória n.º 1.724/98), ao tratar das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, estendeu o conceito de faturamento, base de cálculo das aludidas exações, definindo-o como a "receita bruta" da pessoa jurídica, por isso que, a partir da edição do aludido diploma legal, o faturamento passou a ser considerado a "receita bruta da pessoa jurídica", entendida como a totalidade das receitas auferidas, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas, 8. Deveras, com o advento da Emenda Constitucional n.º 20, em 15 de dezembro de 1998, a expressão "empregadores" do artigo 195, I, da Constituição Federal de 1988, foi substituída por "empregador", "empresa" e "entidade a ela equiparada na forma da lei" (inciso I), passando as contribuições sociais pertinentes a incidirem sobre: (i) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (ii) a receita ou o faturamento; e (iii) o lucro.

9. A base de cálculo da COFINS e do PIS restou analisada pelo Supremo Tribunal Federal que, na sessão plenária ocorrida em 09 de novembro de 2005, no julgamento dos Recursos Extraordinários n.ºs 357.950/RS, 358.273/RS, 390.840/MG, todos da relatoria do Ministro Marco Aurélio, e n.º 346.084-6/PR, do Ministro Ilmar Galvão, consolidou o entendimento de que inconstitucional a ampliação da base de cálculo das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, promovida pelo § 1º, do artigo 3º, da Lei n.º 9.718/98, o que implicou na concepção da receita bruta ou faturamento como o que decorra quer da venda de mercadorias, quer da venda de mercadorias e serviços, quer da venda de serviços, não se considerando receita bruta de natureza diversa. 10. A concepção de faturamento inserta na redação original do artigo 195, I, da Constituição Federal de 1988, na oportunidade, restou adstringida, de sorte que não poderia ter sido alargada para autorizar a incidência tributária sobre a totalidade das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas, revelando-se inócua a alegação de sua posterior convalidação pela Emenda Constitucional n.º 20/98, uma vez que eivado de nulidade insanável ab origine, decorrente de sua frontal incompatibilidade com o texto constitucional vigente no momento de sua edição. A Excelsa Corte considerou que a aludida lei ordinária instituiu nova fonte destinada à manutenção da Seguridade Social, o que constitui matéria reservada à lei complementar, ante o teor do disposto no § 4º, artigo 195, c/c o artigo 154, I, da Constituição Federal de 1988.

11. Entrementes, em 30 de dezembro de 2002 e 29 de dezembro de 2003, foram editadas, respectivamente, as Leis n.ºs 10.637 e 10.833, já sob a égide da Emenda Constitucional n.º 20/98, as quais elegeram como base de cálculo das exações em tela o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica,

independentemente de sua denominação ou classificação contábil (artigo 1º, caput), sobejando certo que, nos aludidos diplomas legais, estabeleceu-se ainda que 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 (artigo 1º, § 1º). 12. Deveras, enquanto consideradas hígidas as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, por força do princípio da legalidade e da presunção de legitimidade das normas, vislumbra-se a existência de dois regimes normativos que disciplinam as bases de cálculo do PIS e da COFINS: (i) o período em que vigorou a definição de faturamento mensal/receita bruta como o que decorra quer da venda de mercadorias, quer da venda de mercadorias e serviços, quer da venda de serviços, não se considerando receita bruta de natureza diversa, dada pela Lei Complementar 70/91, a qual se perpetuou com a declaração de inconstitucionalidade do § 1º, do artigo 3º, da Lei 9.718/98; e (ii) período em que entraram em vigor as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 (observado o princípio da anterioridade nonagesimal), que conceituaram o faturamento mensal como 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.

13. Os princípios que norteiam a eficácia da lei no tempo indicam que, nas demandas que versem sobre fatos jurídicos tributários anteriores à vigência das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, **revela-se escorreito o entendimento de que a base de cálculo do PIS e da COFINS (faturamento mensal/receita bruta), devidos pelas empresas prestadoras de serviço de fornecimento de mão-de-obra temporária, regidas pela Lei 6.019/74, contempla o preço do serviço prestado, "nele incluídos os custos da prestação, entre os quais os encargos trabalhistas e previdenciários dos trabalhadores para tanto contratados"** (Precedente da Primeira Turma acerca da base de cálculo do ISS devido por empresa prestadora de trabalho temporário: REsp 982.952/RS, Rel. Originário Ministro José Delgado, Rel. p/ Acórdão Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 02.10.2008, DJ 16.10.2008).

14. Por outro lado, se a lide envolve fatos imponíveis realizados na égide das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 (cuja elisão da higidez, no âmbito do STJ, demandaria a declaração incidental de inconstitucionalidade, mediante a observância da cognominada "cláusula de reserva de plenário"), a base de cálculo da COFINS e do PIS abrange qualquer receita (até mesmo os custos suportados na atividade empresarial) que não constar do rol de deduções previsto no § 3º, do artigo 1º, dos diplomas legais citados.

15. Conseqüentemente, **a conjugação do regime normativo aplicável e do entendimento jurisprudencial acerca da composição do preço do serviço prestado pelas empresas fornecedoras de mão-de-obra temporária, conduz à tese inarredável de que os valores destinados ao pagamento de salários e demais encargos trabalhistas dos trabalhadores temporários, assim como a taxa de administração cobrada das empresas tomadoras de serviços, integram a base de cálculo do PIS e da COFINS a serem recolhidas pelas empresas prestadoras de serviço de mão-de-obra temporária** (Precedentes oriundo da Segunda Turma do REsp 954.719/SC">STJ: REsp 954.719/SC, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 13.11.2007).

16. Outrossim, à luz da jurisprudência firmada em hipótese análoga: 'Não procede, ademais, a alegação de que haveria um "bis in idem", já que os recursos utilizados pelos lojistas para pagar o aluguel (ou, eventualmente, a administração comum do shopping center), por provirem de seu faturamento, já se sujeitaram à incidência das contribuições questionadas (PIS/COFINS), pagas pelos referidos locatários. O argumento, que não foi adotado pelo acórdão embargado e que sequer foi invocado na impetração, prova demais. Na verdade, independentemente de ser o aluguel estabelecido em valor fixo ou calculado por percentual sobre o faturamento, os recursos para o seu pagamento são invariavelmente (a não ser em se tratando de empresa deficitária) provenientes das receitas (vale dizer, do "faturamento") do locatário. Isso independentemente de se tratar de loja de shopping center ou de outro imóvel qualquer. E não só as despesas com aluguel, mas as demais despesas das pessoas jurídicas são cobertas com recursos de suas receitas, podendo, quando se destinarem à aquisição de

bens e serviços de outras pessoas jurídicas, formar o faturamento dessas, sujeitando-se, conseqüentemente, a novas incidências de contribuições PIS/COFINS. 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 Março 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, Março 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." (EREsp 727.245/PE, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 09.08.2006, DJ 06.08.2007) (...) 18. Recurso especial provido, invertidos os ônus de sucumbência." (REsp 847.641/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 25.03.2009, DJe 20.04.2009)

3. Deveras, a definição de faturamento mensal/receita bruta, à luz das Leis Complementares 7/70 e 70/91, abrange, além das receitas decorrentes da venda de mercadorias e da prestação de serviços, a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais, concepção que se perpetuou com a declaração de inconstitucionalidade do § 1º, do artigo 3º, da Lei 9.718/98 (Precedentes do Supremo Tribunal Federal que assentaram a inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo da COFINS e do PIS pela Lei 9.718/98: RE 390.840, Rel. Ministro Março Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 09.11.2005, DJ 15.08.2006; RE 585.235 RG-QO, Rel. Ministro Cezar Peluso, Tribunal Pleno, julgado em 10.09.2008, DJe-227 DIVULG 27.11.2008 PUBLIC 28.11.2008; e RE 527.602, Rel. Ministro Eros Grau Rel. p/ Acórdão Ministro Março Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 05.08.2009, DJe-213 DIVULG 12.11.2009 PUBLIC 13.11.2009).

4. Por seu turno, com a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS, promovida pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, os valores recebidos a título de pagamento de salários e encargos sociais dos trabalhadores temporários subsumem-se na novel concepção de faturamento mensal (total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil).

5. Conseqüentemente, **a definição de faturamento/receita bruta, no que concerne às empresas prestadoras de serviço de fornecimento de mão-de-obra temporária (regidas pela Lei 6.019/74), engloba a totalidade do preço do serviço prestado, nele incluídos os encargos trabalhistas e previdenciários dos trabalhadores para tanto contratados, que constituem custos suportados na atividade empresarial.**

6. In casu, cuida-se de empresa prestadora de serviços de locação de mão-de-obra temporária (regida pela Lei 6.019/74 e pelo Decreto 73.841/74, consoante assentado no acórdão regional), razão pela qual, independentemente do regime normativo aplicável, **os valores recebidos a título de pagamento de salários e encargos sociais dos trabalhadores temporários não podem ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS.**

7. Outrossim, o artigo 535, do CPC, resta incólume quando o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão. 8. Recurso especial da Fazenda Nacional provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(STJ - REsp: 1141065 SC 2009/0095932-9, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 09/12/2009, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 01/02/2010)

Portanto, o STJ deixou claro que **“a definição de faturamento/receita bruta, no que concerne às empresas prestadoras de serviço de fornecimento de mão-de-obra temporária (regidas pela Lei 6.019/74), engloba a totalidade do preço do serviço prestado, nele incluídos os encargos trabalhistas e previdenciários dos trabalhadores para tanto contratados, que constituem custos suportados na atividade empresarial”**, não podendo ser acolhida a pretensão da recorrente.

Embora o acórdão do STJ trate das contribuições ao PIS e à Cofins, suas conclusões são perfeitamente aplicáveis ao IRPJ e à CSLL.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, por meio de sua Coordenação Geral de Tributação - Cosit, também já apreciou a matéria por meio da Solução de Consulta n.º 303, de 26 de dezembro de 2018, definindo o mesmo tratamento para os tributos federais incidentes sobre o faturamento/receita bruta e/ou lucro, nos termos sintetizados em sua ementa, verbis:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

EMENTA: LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA (EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO). BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DOS VALORES DESTINADOS A PAGAMENTO DE SALÁRIOS DOS TRABALHADORES TEMPORÁRIOS E ENCARGOS SOCIAIS A ELES RELATIVOS.

A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, tanto no regime de apuração cumulativa quanto no regime de apuração não cumulativa, é o valor total do faturamento ou da receita, respectivamente, auferido pela pessoa jurídica, sendo permitidas somente as exclusões expressamente fixadas na legislação.

No caso de pessoa jurídica prestadora de serviços de locação de mão de obra temporária (empresa de trabalho temporário), regida pela Lei n.º 6.019, de 1974, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, tanto no regime de apuração cumulativa quanto no regime de apuração não cumulativa, abrange os valores recebidos pela pessoa jurídica de seus tomadores de serviços e posteriormente destinados ao pagamento de salários dos trabalhadores temporários e de encargos sociais a eles relativos.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N.º 97, DE 29 DE JUNHO DE 2016.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei n.º 6.019, de 1974, artigos 4º, 9º e 11; Lei n.º 9.718, de 1998, artigos 2º e 3º; Lei n.º 10.637, de 2002, artigo 1º; e Decreto n.º 73.841, de 1974, artigos 8º, 11, 14, 21, 26 e 33.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

EMENTA: LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA (EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO). BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DOS VALORES DESTINADOS A PAGAMENTO DE SALÁRIOS DOS TRABALHADORES TEMPORÁRIOS E ENCARGOS SOCIAIS A ELES RELATIVOS.

A base de cálculo da Cofins, tanto no regime de apuração cumulativa quanto no regime de apuração não cumulativa, é o valor total do faturamento ou da receita, respectivamente, auferido pela pessoa jurídica, sendo permitidas somente as exclusões expressamente fixadas na legislação.

No caso de pessoa jurídica prestadora de serviços de locação de mão de obra temporária (empresa de trabalho temporário), regida pela Lei n.º 6.019, de 1974, a base de cálculo da Cofins, tanto no regime de apuração cumulativa quanto no regime de apuração não cumulativa, abrange os valores recebidos pela pessoa jurídica de seus tomadores de serviços e posteriormente destinados ao pagamento de salários dos trabalhadores temporários e de encargos sociais a eles relativos.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N.º 97, DE 29 DE JUNHO DE 2016.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei n.º 6.019, de 1974, artigos 4º, 9º e 11; Lei n.º 9.718, de 27, de 1998, artigos 2º e 3º; Lei n.º 10.833, de 2003, artigo 1º; e Decreto n.º 73.841, de 1974, artigos 8º, 11, 14, 21, 26 e 33.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

EMENTA: LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA (EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO). BASE DE CÁLCULO. VALORES DESTINADOS A PAGAMENTO DE SALÁRIOS DOS TRABALHADORES TEMPORÁRIOS E ENCARGOS SOCIAIS A ELES RELATIVOS.

A receita bruta da pessoa jurídica que fornece mão de obra contratada temporariamente é o total contratado com os tomadores de serviços, incluindo-se os valores discriminados em nota fiscal relativos a salários, encargos trabalhistas, taxa administrativa, inclusive benefícios concedidos aos trabalhadores pela empresa de trabalho temporário e cobrados da empresa locatária da mão de obra.

Os custos diretamente atribuíveis ao serviço de fornecimento de mão de obra compõem o custo dos serviços prestados e a base de cálculo do IRPJ apurado na sistemática do lucro real. Na sistemática do lucro presumido, esses custos são presumidos e não sensibilizam a base de cálculo do tributo.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei n.º 4.506, de 1964, art. 46; Lei n.º 6.019, de 1974, art. 11; Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 12; Lei n.º 9.430, de 1996, art. 25.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

EMENTA: LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA (EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO). BASE DE CÁLCULO. VALORES DESTINADOS A PAGAMENTO DE SALÁRIOS DOS TRABALHADORES TEMPORÁRIOS E ENCARGOS SOCIAIS A ELES RELATIVOS.

A receita bruta da pessoa jurídica que fornece mão de obra contratada temporariamente é o total contratado com os tomadores de serviços, incluindo-se os valores discriminados em nota fiscal relativos a salários, encargos trabalhistas, taxa administrativa, inclusive benefícios concedidos aos trabalhadores pela empresa de trabalho temporário e cobrados da empresa locatária da mão de obra.

Os custos diretamente atribuíveis ao serviço de fornecimento de mão de obra compõem o custo dos serviços prestados e a base de cálculo da CSLL apurado na sistemática do resultado do exercício. Na sistemática do resultado presumido, esses custos são presumidos e não sensibilizam a base de cálculo do tributo.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei n.º 6.019, de 1974, art. 11; Lei n.º 7.689, de 1988, art. 2º; Lei n.º 9.249, de 1995, art. 20.

A contribuinte, portanto, ao informar parcialmente o valor total constante das notas fiscais, incorreu na infração de omissão de receitas, impondo-se a exigência do tributo incidente sobre a diferença apurada entre o valor corresponde à soma dos totais de suas notas fiscais/fatura e aquele declarado em sua declaração de rendimentos, observado o lucro presumido, regime de tributação adotado pela contribuinte.

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

### **Conclusão**

Desta forma, voto por **CONHECER** do Recurso Voluntário e no mérito **NEGAR-LHE PROVIMENTO**.

(assinado digitalmente)

Bianca Felícia Rothschild.