Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 19647.006033/2004-28

Processo nº	19647.006033/2004-28
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3301-007.472 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	28 de janeiro de 2020
Recorrente	LABORH SERVIÇOS EMPRESARIAIS LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2000, 01/01/2001 a 31/12/2001, 01/01/2002 a 30/09/2002, 01/12/2002 a 31/12/2002, 01/03/2003 a 31/12/2003

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORARIA. TRIBUTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo do PIS e da Cofins para as empresas que prestam serviços de locação de mão-de-obra temporária, regida pela Lei nº 6.019/1974, corresponde aos valores por ela recebidos da empresa tomadora dos serviços, neles incluídos reembolsos do pagamento de salários e encargos sociais, previdenciários e trabalhistas dos empregados. Os salários e encargos relacionados aos trabalhadores temporários são custos operacionais incorridos pela empresa prestadora que os contrata e aluga a respectiva mão-de-obra para outra pessoa jurídica razão pela qual compõem o valor do preço pago pela tomadora dos serviços e, portanto, o faturamento.

INCONSTITUCIONALIDADE. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. EFEITO CONFISCATÓRIO. MULTA.

De acordo com a Súmula nº 2 o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PEDIDO DE PERÍCIA. Deve ser indeferido o pedido de perícia que não contiver os requisitos estabelecidos pelo inciso IV do art.16 do Decreto n° 70.235, de 1972, e quando dos autos do processo constarem os elementos necessários à formação da livre convicção do julgador.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte o recurso voluntário e na parte conhecida negar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Winderley Morais Pereira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Winderley Morais Pereira, Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 562 a 570) interposto pelo Contribuinte, em 2 de março de 2011, contra decisão consubstanciada no Acórdão nº 11-32265 (fls. 540 a 556), de 9 de dezembro de 2010, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife (PE) – DRJ/REC – que decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a Impugnação (fls. 382 a 402).

Adoto e cito o relatório do referido Acórdão:

> Contra a pessoa jurídica acima identificada foi lavrado o Auto de Infração relativo à Contribuição para o Programa de Integração Social — PIS (f1s.04/16, inclusive demonstrativos), incidências cumulativa e não-cumulativa, nos períodos na ementa especificados, para exigência do crédito tributário adiante relacionado. Juros de mora calculados até 31/05/2004. Enquadramentos legais no auto de infração.
>
> | Crédito Tributário | Pis |
> |---|---|
> | | Valores em reais |
> | Contribuição | 36.102,52 |
> | Juros de mora | 9.760,60 |
> | Multa de ofício | 27.076,76 |
> | **Total** | **72.939,88** |
>
> 2. O lançamento encontra-se acompanhado do DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO e do DEMONSTRATIVO DE MULTA E JUROS DE MORA (fls.08/16), do TERMO DE ENCERRAMENTO DE AÇÃO FISCAL (fls.17/25), DEMONSTRATIVO DOS VALORES REGISTRADOS NAS CONTAS QUE COMPÕEM AS BASES DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PIS/COFINS (fls.352/353) e das PLANILHAS DE APURAÇÃO DO PIS/PASEP, DE DÉBITO, DE PAGAMENTOS, DE DEMONSTRATIVO DE SITUAÇÃO FISCAL APURADA (fls.354/372). Todos os documentos neste item mencionados fazem parte integrante dos autos de infração acima especificados como se neles transcritos estivessem.
>
> 3. Afirma o Auditor-Fiscal autuante, na "Descrição dos fatos e enquadramento legal" do Auto de Infração : "Durante o procedimento de verificações obrigatórias foram constatadas divergências entre os valores declarados e os valores escriturados, conforme está detalhadamente narrado no item 3 do Termo de Encerramento da Ação Fiscal (...)." Já no item 3 do TERMO DE ENCERRAMENTO DA AÇÃO FISCAL (fls.23), esclarece ter procedido ao

Documento nato-digital

cotejamento dos valores escriturados pela empresa nas contas que compõem as bases de cálculo do PIS com os valores devidos declarados em DCTF e/ou por ela pagos. Esclarece, ainda, que : "22. Os levantamentos foram efetuados a partir dos valores contabilizados pela empresa em seus livros Diário/Razão/Balancetes e estão consolidados mensalmente no "Demonstrativo dos Valores Registrados nas Contas que Compõem as Bases de Cálculo das Contribuições PIS/COFINS", a partir do qual foram compiladas as Bases de Cálculo, apurados os valores devidos e apuradas as diferenças a tributar, tudo conforme analiticamente demonstrado nos seguintes demonstrativos : (...). 23. Os valores devidos apurados por esta fiscalização que resultaram maiores que os declarados, pagos ou compensados pela empresa serão tributados através da lavratura de Auto de Infração específico." E anexou aos autos, além dos elementos retromencionados, os de fls.01/03 e 26/351, por ele discriminados no item 5 do TERMO DE ENCERRAMENTO DA AÇÃO FISCAL.

4. Devida e pessoalmente cientificada do lançamento em 28/06/2004 (fls.04), a pessoa jurídica autuada apresentou, em 28/07/2004, impugnação (fls.380/402), acompanhada dos elementos de fls.405/465, dentre os quais se encontram diversos demonstrativos. Por intermédio dessa peça de defesa, alega o que segue.

4.1. Informa, primeiramente, ser pessoa jurídica de direito privado cujo objeto social é o agenciamento de mão-de-obra temporária. Em seguida, afirma que todos os valores computados pelo Auditor-Fiscal autuante estão errados, seja porque o somatório dos valores brutos das notas fiscais emitidas não condizem com os valores apresentados no lançamento, como expressamente afirma : "(...) ainda que sua base de cálculo fosse compreendida pelo somatório dos valores brutos de suas notas fiscais — o que de fato não é —, o referido Auto de Infração estaria errado, tendo em vista que o Ilustre Auditor Fiscal tomou por fundamento uma base de cálculo totalmente inexistente que em algumas competências chega a ser muito maior do que o somatório dos valores brutos das notas fiscais emitidas, conforme se comprova pela planilha elaborada em anexo pela Impugnante (Doc. 05)." E acostou aos autos as planilhas de fls.416/465, sendo : i) a primeira comparativa das receitas brutas consideradas no Auto de Infração com as resultantes do somatório das notas fiscais, bem assim dos valores do PIS exigidos no lançamento — a maior ou a menor, em alguns dos períodos de apuração — com o PIS por ela apurado sobre a receita real, que entende ser aquela atinente ao agenciamento (fls.416/417); e ii) as demais, referentes às notas fiscais emitidas, em cada mês, com os valores e outros dados a elas relativas (fls.418/465).

4.2. Discorre longamente acerca da atividade que exerce, afirmando tratar-se de intermediação entre a empresa tomadora do serviço e o terceiro a ser contratado. Menciona a legislação específica que a rege — Lei n° 6.019 e Decreto n° 73.841, ambos de 1974 -, insistindo na tese de que a base de cálculo do PIS constitui-se tão-somente da taxa de administração sobre a locação de mão-de-obra temporária, não se incluindo as demais parcelas, quais sejam, as remunerações dos trabalhadores temporários, os encargos sociais e trabalhistas, os reembolsos de despesas — tais como vale-transporte, *ticket-refeição,* cesta básica etc.

4.3. Menciona que de há muito se discute a questão da efetiva base de cálculo do PIS e do Imposto sobre Serviços — ISS para as empresas que agenciam

Documento nato-digital

mão-de-obra temporária. E que o entendimento dos contribuintes sempre foi unânime no sentido de que deve constituir-se apenas do valor que representa a remuneração pela prestação de serviços. Transcreve decisão proferida em sede de Recurso Especial — Resp pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça — STJ, relator o Ministro Luiz Fux. Como prestadora de serviços, sujeita-se ao recolhimento do ISS nos termos do item 84, Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei no 406, de 1968, com a redação dada pela Lei Complementar no 56, de 1987.

4.4. Reclama que a autuação violou o conceito jurídico de "faturamento/receita" e que a apuração da base de cálculo do PIS com inclusão das remunerações dos trabalhadores e respectivos encargos sociais e trabalhistas fere o art. 9º do Decreto-lei n° 406, de 1968.

4.5. Alega que a exigência do PIS nos moldes da autuação fere, também, os princípios constitucionais da capacidade contributiva, da isonomia, da legalidade e da vedação ao confisco (respectivamente CF/88, art.145, § 1% CF/88, art.150, inciso II, c/c art. 5º, inciso I; CF/88, arts. 50, inciso II, e 150, inciso I, c/c arts. 9º e 97 do Código Tributário Nacional-CTN; CF/88, art. 150, inciso IV). Acrescenta inexistir, pois, respaldo legal e constitucional para que o Fisco Federal exija o PIS mediante apuração da base de cálculo superior à taxa de agenciamento, a qual condiz com o conceito de serviço descrito no retromencionado art. 9º do Decreto-lei n° 406, de 1968, segundo o qual "a base de cálculo do imposto é o preço do serviço".

4.6. Discorre sobre as diferenças que entende existirem entre as atividades de agenciamento de mão-de-obra temporária e de terceirização de serviços, cuja planilha de custos não seria tão onerosa quanto a daquela. Afirma que, na terceirização de serviços, a remuneração pela prestação dos serviços é o valor bruto das notas fiscais, uma vez que os salários dos empregados e os encargos sociais são custos/despesas operacionais da empresa, que é a empregadora dos trabalhadores. Afirma, ainda, que na terceirização de serviços o pagamento dos salários aos empregados nada tem a ver com o recebimento ou não dos valores constantes das notas fiscais, uma vez que os salários são pagos no dia do vencimento da folha de salários. Reitera que a empresa de agenciamento de mão-de-obra e mera repassadora ou intermediadora dos salários, encargos e reembolsos. Discorre, também, sobre as diferenças entre conceitos jurídico-contábeis de "receita" e "entrada", citando doutrina relativa ao Direito Financeiro, e afirma que os valores que repassa aos trabalhadores temporários e ao fisco — seus legítimos proprietários - não fazem crescer o património da empresa prestadora do serviço.

4.7. Reproduz julgados do STJ e do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda relativos a situações que considera análogas, quais sejam, concessionárias de veículos novos, hotéis e restaurantes, agenciamento de transporte e cargas, distribuição de filmes cinematográficos.

4.8. Esclarece que seu modo de proceder funda-se não apenas no costume mas também nas disposições da Instrução Normativa da Receita Federal - IN SRF n° 306, de 2003.

Documento nato-digital

4.9. Aduz que "(...) o presente, Autode Infração deve ser anulado *in totum,* em face dos inúmeros erros cometidos pelo Ilustre Fiscal."

4.10. Ao final, pleiteia seja julgado improcedente o lançamento tributário em foco. E, para o caso de a autoridade julgadora não se convencer com os argumentos trazidos pela autuada, requer perícia contábil, nomeando perito e formulando quesitos.

5. Em 22/09/2004, a autuada atravessou petição (fls.466) em que requer sejam excluídas do Auto de Infração parcelas que afirma terem sido incluídas no Parcelamento Especial - PAES. As fls.467 consta extrato do sistema PAES/CONSULTA(CONSULTA INFORMAÇÕES CONTA), no qual aparece o número da conta PAES : 790300343523. Muito embora haja despacho de encaminhamento dos autos pára o Seort da DRF/Recife-PE, em razão da petição referenciada (fls.468/469), não consta deles qualquer informação acerca das contribuições que alega o contribuinte terem sido incluídas no PAES, como se constatará dos demais elementos acostados aos presentes autos, a seguir explicitados.

5.1. Conforme despacho de encaminhamento datado de 08/06/2005, foram os autos encaminhados à Agência da Receita Federal em Jaboatão dos Guararapes-PE (fls.472), onde foram anexados os extratos relativos aos débitos do presente processo (fls.473/478).

5.2. Por meio de despacho de encaminhamento emitido pela ARF/Jaboatão dos Guararapes em 10/02/2010 (fls.479), vieram os autos para a DRJ/Recife, de onde retornaram, para saneamento do feito no que concerne à procuração e substabelecimento (fls.480).

5.3. Constam, ainda, dos presentes autos, extratos do processo, sendo que no primeiro, os débitos aparecem na situação de "devedor" (fls.515/518) e no segundo, na de "suspenso —julgamento da impugnação" (fls.519/522).

5.4. Por entender ter sido sanada a questão da representação processual, a ARF/Jaboatão dos Guararapes devolveu os autos para a esta DRJ/Recife, para julgamento do feito.

Após pesquisa realizada na página da Receita Federal na internet, esta Julgadora trouxe aos autos os extratos relativos ao Parcelamento Especial — PAES da contribuinte (fls.524/533).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Valcir Gassen, Relator.

O Recurso Voluntário interposto em face da decisão consubstanciada no Acórdão nº 11-32265 é tempestivo e atende os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

Documento nato-digital

O ora analisado Recurso Voluntário visa reformar decisão que possui a seguinte ementa:

> **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O•PIS/PASEP**
>
> Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2000, 01/01/2001 a 31/12/2001, 01/01/2002 a 30/09/2002, 01/12/2002 a 31/12/2002, 01/03/2003 a 31/12/2003
>
> INCIDÊNCIAS CUMULATIVA E NÃO-CUMULATIVA. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRELIMINAR DE NULIDADE. Estando os atos administrativos consubstanciadores do lançamento revestidos de suas formalidades essenciais e, não tendo restado comprovada a ocorrência de preterição do direito de defesa nem de qualquer outra hipótese expressamente prevista na legislação, não se há que falar em nulidade do procedimento fiscal.
>
> ARGÜIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA PARA APRECIAR. As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucional idade e ilegalidade de atos normativos regularmente editados.
>
> PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA. TRIBUTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. No caso de empresa que presta serviços de locação de mão-de-obra temporária, a base de cálculo da PIS corresponde aos valores por ela recebidos da empresa tomadora dos serviços, neles incluídos reembolsos do pagamento de salários e encargos sociais, previdenciários e trabalhistas dos empregados.
>
> Os salários e encargos relacionados aos trabalhadores temporários são custos operacionais incorridos pela empresa prestadora - que os contrata e aluga a respectiva mão-de-obra para outra pessoa jurídica -, razão pela qual compõem o valor do preço pago pela tomadora dos serviços e, portanto, o faturamento que, por definição legal, é a base de cálculo da PIS.
>
> INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO. A falta ou insuficiência de recolhimento da Cofins constitui infração que autoriza a lavratura do competente auto de infração, para a constituição do crédito tributário.
>
> DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS. As decisões judiciais, mesmo que proferidas por tribunais superiores, só produzem efeitos para as partes envolvidas no processo.
>
> DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS. As decisões administrativas proferidas pelos órgãos colegiados não se constituem em normas gerais, por inexistir lei que lhes atribua eficácia normativa, razão pela qual não se aproveitam em relação a ocorrência diversa àquela objeto da decisão.
>
> PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PEDIDO DE PERÍCIA. Deve ser indeferido o pedido de perícia que não contiver os requisitos estabelecidos pelo inciso IV do art.16 do Decreto n° 70.235, de 1972, e quando dos autos do processo constarem os elementos necessários à formação da livre convicção do julgador.

Documento nato-digital

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em preliminar o Contribuinte requer a suspensão dos créditos tributários devido a interposição de recurso administrativo. Pleito já atendido frente ao que dispõe o Código Tributário Nacional em seu art. 151, III.

Em seguida aponta que há divergências entre a base de cálculo apurada pela Fazenda Nacional e o somatório dos valores brutos das Notas Fiscais. Neste ponto trata por primeiro de débitos que foram incluídos no presente Auto de Infração, mas que, como alega, estariam incluídos no Parcelamento Especial – PAES. Assim expõem:

> Primeiramente, a Recorrente aponta que houve erro quanto ao valor indicado no demonstrativo do Auto de Infração, pois conforme apontada por petição, parte dos valores ali apontados como débitos foram objeto de PARCELAMENTO ESPECIAL - PAES, e que este englobou tributos que tinham fato gerador ocorrido até fevereiro de 2003.
>
> De acordo com o item IV do acórdão, supostamente já teria ocorrido e exclusão dos valores do PIS que foram incluídos no parcelamento. Ocorre que não foi observado pelo Auditor Fiscal que foram incluídos todos os valores apontados como devidos, sem que houvesse saldo a cobrar.
>
> Dessa forma, não foram devidamente excluídos os valores incluídos no Parcelamento Especial - PAES, que se encontram devidamente quitado.

Não procede o alegado pelo Contribuinte tendo em vista que a autoridade administrativa fiscal considerou tais valores e foram excluídos. Cito trecho do voto do acórdão recorrido que bem precisa o ocorrido:

> 50. Como explicitado no item 5 do Relatório, a autuada atravessou petição (fls.466) por meio da qual requereu a exclusão de valores do PIS que afirma terem sido incluídos no PAES. Embora não haja a unidade local de jurisdição da contribuinte se posicionado acerca da inclusão ou não, em pedido de parcelamento, de valores exigidos por meio do lançamento objeto deste processo, as pesquisas efetuadas por esta julgadora no sistema PAES/CONSULTA (CONSULTA INFORMAÇÕES CONTA), na conta PAES da contribuinte (n° 790300343523), dão conta de que a contribuinte incluiu naquele parcelamento débitos relativos ao PIS dos períodos fevereiro, maio e outubro a dezembro/2002 e janeiro/2003 (fls.524 e 528/533).
> 51. Entretanto, ao se cotejar os valores relacionados nos citados documentos com as planilhas intituladas "Apuração de Débitos" (fls.362/363), observa-se que já foram considerados pela autoridade fiscal, consoante a coluna "Débito declarado/Refis", na qual pode-se observar que : i) nos meses de fevereiro, maio, outubro e dezembro/ano, os valores são idênticos (R$ 330,61, R$ 306,68, R$ 1.169,52 e R$ 1.094,74); e ii) nos meses de novembro/2002 e janeiro/2003, o Auditor-Fiscal considerou na coluna referenciada valores superiores aos confessados no parcelamento.
> 52. Assim sendo, não há, em sede de julgamento de primeiro grau, qualquer valor a excluir da exigência fiscal consubstanciada no Auto de Infração guerreado.

Por segundo o Contribuinte reforça, inclusive em pontos específicos, que exerce atividade de agenciamento de mão-de-obra e que a base de cálculo das contribuições não deve alcançar o somatório das Notas Fiscais. Assim salienta:

Documento nato-digital

> Além disso, conforme exposto exaustivamente na Impugnação apresentada, foram apontadas diversas irregularidades no Auto de Infração ora combatido, quais sejam:
>
> - o fiscal apurou a Contribuição para o PIS incidente sobre a receita bruta, compreendendo o somatório dos valores brutos das notas fiscais, entretanto, em algumas competências o efetivo somatório das notas fiscais emitida pela Recorrente NÃO correspondem com os valores expressos no Auto de Infração;
>
> - não foi levado em consideração os valores que foram retidos pelos tomadores de serviços da Recorrente, tal como previsto nos arts. 649 e 650 do Decreto n° 3.000, de 26.03.1999;
>
> Conforme já demonstrado na Impugnação, os valores computados como sendo sua receita bruta foram indicados de forma incorreta, uma vez que a atividade da Recorrente é de uma empresa agenciadora de mão-de-obra.
>
> Por expressa determinação legal, a Recorrente é obrigada a faturar em seu nome os valores que imediatamente serão repassados para os trabalhadores, bem como os encargos sociais e trabalhistas incidentes sobre a mencionada remuneração.
>
> Dessa forma, conclui-se que as notas fiscais que são emitidas pela Recorrente, serão compostas pelas seguintes verbas: - remuneração de trabalhadores, - encargos sociais e trabalhistas incidentes sobre as remunerações dos trabalhadores, - reembolso de despesas e por último o valor cobrado pela prestação de serviços (intermediação), a qual se denomina Taxa de Agenciamento (comissão).
>
> Diante disso, verifica-se claramente que a receita bruta da Recorrente não pode ser apurada pelo simples somatória dos valores brutos das suas notas fiscais, sob pena de se estar incluindo valores que não pertencem a Recorrente e sim aos trabalhadores e ao próprio fisco e os valores que não são decorrentes da afetiva prestação de serviços, mas sim apenas a recomposição do património da Recorrente por ter suportado despesas alheias.
>
> (...)
> Não obstante, o único rendimento que pode vir integrar o património da Recorrente, como seu faturamento, é a comissão que recebe ao agenciar mão-de-obra, excluindo os salários e os encargos sociais que não se fixam ao seu património.

Na análise dos autos, do recurso e da decisão recorrida, verifica-se que a base de cálculo encontra-se correta conforme a legislação e que a indicação genérica de que "em algumas competências o efetivo somatório das Notas Fiscais emitida pela Recorrente NÃO correspondem com os valores expressos no Auto de Infração" é improcedente. Caberia, diante de entendimento diverso, o Contribuinte apresentar de forma precisa quais são as inconsistências alegadas.

O entendimento acerca desta questão de mérito no presente feito, sobre a definição de receita para as empresas agenciadoras de mão-de-obra temporária regidas pela Lei nº 6.019/1974, já se encontra consolidada frente a decisão do Superior Tribunal de Justiça do REsp. 1.141.065-SC, recurso repetitivo conforme o art. 542-C do Código de Processo Civil. Assim estabeleceu:

> PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DESTINADAS AO CUSTEIO DA

Documento nato-digital

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 MÃODEOBRA 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 MÃODE OBRA TEMPORÁRIA (LEI 6.019/74). VALORES DESTINADOS AO P AGAMENTO 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 10.8333/2003, 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 atividadesfins 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.

Documento nato-digital

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 no 7/70 e no 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, destinavaa 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 no 9.718/98 (na qual foi convertida a Medida Provisória no 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, definindoo 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 no 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 nos 357.950/RS, 358.273/RS, 390.840/MG, todos da relatoria do Ministro Marco Aurélio, e no 346.0846/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, revelandose inócua a alegação de sua posterior convalidação pela Emenda Constitucional no 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.

Documento nato-digital

11. Entrementes, em 30 de dezembro de 2002 e 29 de dezembro de 2003, foram editadas, respectivamente, as Leis nos 10.637 e 10.833, já sob a égide da Emenda Constitucional no 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, vislumbrase 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). (grifos não originais)

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 mãodeobra 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

Documento nato-digital

serviço de mãodeobra temporária (Precedentes d oriundo da Segunda Turma do 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, sujeitandose, 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 nãocumulatividade não se aplica a essas contribuições, a não ser para os setores da atividade econômica definidos em lei (CF, art. 195, § 12). Como lembra Marco Aurélio Greco, "... uma incidência sobre receita⁄faturamento, quando plurifásica, será necessariamente cumulativa, pois receita é fenômeno apurado pontualmente em relação a determinada pessoa, não tendo caráter abrangente que se desdobre em etapas sucessivas das quais participem distintos sujeitos.

Receita é auferida por alguém. Nisso se esgota a figura.' (GRECO, Marco Aurélio. "Nãocumulatividade 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). (grifos não originais)

Atualmente, o regime da não-cumulatividade limita-se às hipóteses e às condições previstas na Lei 10.637⁄02 (PIS⁄PASEP) e Lei 10.8333⁄03, 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", sustentase, "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).

Documento nato-digital

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 Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 09.11.2005, DJ 15.08.2006; RE 585.235 RGQO, Rel. Ministro Cezar Peluso, Tribunal Pleno, julgado em 10.09.2008, DJe227 DIVULG 27.11.2008 PUBLIC 28.11.2008; e RE 527.602, Rel. Ministro Eros Grau Rel. p/ Acórdão Ministro Marco Aurélio, Tribunal

Pleno, julgado em 05.08.2009, DJe213 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 subsumemse 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 mãodeobra 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

Documento nato-digital

> 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 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08⁄2008.
>
> ACÓRDÃO
>
> Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça acordam, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, dar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Castro Meira, Denise Arruda, Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Hamilton Carvalhido e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator. Brasília (DF), 09 de dezembro de 2009(Data do Julgamento) MINISTRO LUIZ FUX Relator (grifou-se).

O Contribuinte reitera em seu recurso o pedido de realização de diligência com o intuito de realização de perícia contábil para demonstrar que existem valores que não integram o faturamento e, portanto, estariam excluídos da incidência da contribuição ao PIS.

Não assiste razão. Constata-se que o Contribuinte poderia e não trouxe aos autos nenhum elemento fático e jurídico que pudesse indicar a necessidade de perícia contábil, necessário conforme dispõe o art. 16, 18 e 29 do Decreto nº 70.236/1972.

Por fim, alega que a aplicação de multa de 75% ofende o disposto na Constituição Federal em seu art. 150, VI, que veda o efeito confiscatório do tributo. A questão da constitucionalidade do referido dispositivo não está na esfera de apreciação e julgamento por parte deste Tribunal Administrativo. Assim dispõe Súmula do CARF:

> **Súmula CARF nº 2**
>
> O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Do exposto, voto por não conhecer da matéria concernente ao caráter confiscatório da multa de 75% e, na parte conhecida, voto por negar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen

Documento nato-digital